

StuDocu.com

-diritto-tributario - riassunto e appunti presi a lezione

Diritto tributario (Università di Bologna)

DIRITTO TRIBUTARIO INTRODUZIONE

Il diritto tributario è una disciplina giuridica che appartiene all'area pubblicistica, al ramo del diritto pubblico interno.

Differenza diritto pubblico e privato: le materie pubblicistiche hanno come oggetto parti che non sono poste sullo stesso piano, ma in cui una delle due parti, tipicamente la parte pubblica, è posta in una posizione di supremazia, che non significa arbitrio, ma in ragione dei fini istituzionali di questa parte essa dispone di particolari prerogative di cui la controparte non dispone.

Es: compravendita immobiliare, le parti sono sullo stesso piano, hanno gli stessi diritti e prerogative. Nel rapporto pubblicistico non c'è questa parità. La parte pubblica impone e la parte privata soggiace secondo quanto stabilito dalla legge e dai principi costituzionali. C'è una posizione di squilibrio ma non c'è libero arbitrio del pubblico.

Poteri superiori della GDF (guardia di finanza) o dell'ADE (agenzia delle entrate) ma che consentono al contribuente di non sentirsi inferiore. Alla base del rapporto c'è l'obbligo di contribuire. È un elemento imprescindibile, perché se non ci fossero le tasse lo stato non funzionerebbe.

Il diritto tributario ha ad oggetto le norme che disciplinano la specifica attività dello Stato e degli Enti pubblici diretta a procurarsi, in forza del potere di supremazia loro attribuito dalla legge, i mezzi finanziari occorrenti per il raggiungimento delle loro finalità.

Il diritto tributario, pur essendo una branca autonoma, trae spunti dal diritto amministrativo, soprattutto per gli atti da compiere per l'attuazione del prelievo, e dal diritto privato, per l'individuazione del presupposto di fatto di ciascun tributo.

Principi costituzionali: **art 53**: *tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva*. Il diritto tributario si basa su questo articolo. Tutto il diritto tributario sostanziale gira intorno al canone fondamentale della capacità contributiva codificato in questo articolo della Costituzione. Non può esserci imposizione senza capacità contributiva, non c'è imposizione maggiore con una determinata capacità contributiva. Vigè il principio di uguaglianza: tutti sono tenuti a concorrere in base alla capacità contributiva: tutti sono uguali se tutti contribuiscono in base a quanto hanno.

Al giorno d'oggi ci troviamo di fronte ad una fiscalità di massa: aumenta il numero dei contribuenti e non possono rimanere le stesse modalità di attuazione del prelievo. Prima gli uffici impositori prendevano contribuente per contribuente e quantificavano il reddito. Quando cambia l'economia italiana, iniziano ad esserci nuove imprese, nuovi contribuenti, nessuna amministrazione fiscale sarebbe stata in grado di fare accertamenti fiscali ad personam. Quindi nasce la dichiarazione dei redditi. L'idea generale è che ogni contribuente dichiara il quantitativo del suo patrimonio.

- Norme sul diritto sostanziale → norme che mirano a determinare le imposte

- Norme di diritto procedimentale tributario → dicono come avviene l'attuazione del prelievo: successione degli atti che permette di pervenire ad attuare il prelievo
- Norme sul diritto processuale → per difendersi da una pretesa del fisco, ci si rivolge ad un giudice, indipendente, terzo, che giudica se ha ragione il fisco o il contribuente.

[Diritto internazionale tributario: problema della doppia tassazione, per cui un individuo solo per il fatto di lavorare all'estero, viene tassato due volte, sia in Italia che all'estero, e ciò inevitabilmente porta alla riduzione del reddito e ad un disincentivo a lavorare all'estero. Già la società delle nazioni operò modelli per evitare la doppia tassazione. Ripartisce il suo prelievo in modo che quello stesso reddito non sia tassato due volte, ma che sia tassato in misura proporzionata senza che ci siano discriminazioni tra chi lavora in due stati e chi lavora in un solo stato]

CLASSIFICAZIONE DELLE ENTRATE

Le entrate pervengono allo Stato non in base a rapporti contrattuali di stampo privatistico, ma dall'esercizio di potestà pubbliche di prelievo coattivo sorte in base alla legge e disciplinate da essa. In particolare, oltre a differenti prestazioni coattive quali sanzioni, entrate parafiscali, ... le prestazioni coattive si denominano tributi. Un tributo è un prelievo di ricchezza effettuato coattivamente da un ente pubblico non collegato ad un corrispettivo. Può consistere in un'imposta, una tassa (o proventi indennitari).

Imposte → (prestazione patrimoniale d'imposta) prestazione alla quale non mi posso sottrarre. Non posso decidere unilateralmente di non pagare l'Irpef altrimenti sarei un evasore fiscale. L'imposta è un prelievo coattivo, un prelievo obbligatorio, a fronte del quale il contribuente non riceve nulla in cambio, per cui il principio alla base della prestazione imposta non è quello del beneficio. Il contribuente deve l'imposta per la sola ragione che vi è una spesa pubblica da distribuire tra tutti i membri di un gruppo sociale organizzato.

La prestazione patrimoniale imposta è il prelievo commisurato secondo la capacità contributiva, ma a fronte NON di uno specifico servizio, ma destinata a finanziare servizi indivisibili, a cui non mi posso sottrarre (polizia, scuole, ospedali). Pago le imposte non in ragione dei servizi di cui fruisco, non in ragione di un principio di *do ut des*, ma in ragione del principio solidaristico.

L'imposta è strumento di solidarietà e l'art 53 è imperativo solidaristico che regola la contribuzione con il sistema delle imposte.

L'imposta dunque è un istituto mediante il quale chi ha "capacità contributiva", ossia ricchezze spendibili, concorre a finanziare le spese pubbliche anche in luogo di chi manca di questa capacità e pur fruisce di tutti i servizi e vantaggi che derivano dall'appartenenza allo Stato.

Chi gestisce la cosa pubblica ha il compito importante della gestione dei servizi che si possono erogare in base alla contribuzione di ognuno di noi.

L'obbligazione di imposta è un'obbligazione *ex lege*; nasce dalla volontà della legge e mai delle parti. L'art 23 della Costituzione afferma: *nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge*. Riprende il principio classico delle democrazie liberali del "no

taxation without representation". In materia fiscale la regola è che le leggi d'imposta possono essere stabilite solo dal Parlamento.

In definitiva un'imposta è un'obbligazione pubblicistica indisponibile, di norma pecuniaria, a titolo definitivo, nascente dalla legge, e perciò coattiva, avente funzione di costringere il soggetto obbligato a partecipare secondo un determinato indice di riparto (di norma economicamente valutabile) alla contribuzione alle pubbliche spese.

Tassa → in questo caso si tratta di una prestazione pecuniaria coattiva che il soggetto è tenuto a corrispondere all'ente pubblico in relazione alla fruizione di un servizio pubblico o di un'attività pubblica. Normalmente l'attività pubblica viene espletata su domanda del soggetto e produce un beneficio nella sfera giuridica del richiedente.

La differenza tra imposte e tasse è costituita dal fatto che la tassa è dovuta in base ad un servizio erogato in cambio, mentre imposta solamente in base a quanto si può contribuire, in base ad una situazione di fatto che fa nascere l'obbligo di partecipare alle spese pubbliche. Es: tassa sui rifiuti, tassa universitaria.

FONTI DEL DIRITTO

Strumenti giuridici mediante i quali si producono le norme. Sono atti o fatti che pongono in essere il diritto, producendo e via via modificando le norme dalle quali esso risulta costitutivo.

Fonti di cognizione del diritto: sono quelle che servono a rendere conoscibili le norme o a facilitarne la conoscenza. In particolare, documenti quali la *Gazzetta ufficiale*: fonte di cognizione del diritto, testo ufficiale che racchiude i testi ufficiali delle norme, ed in quanto queste ultime pubblicate in Gazzetta ufficiale, assumono rilevanza nell'ordinamento giuridico. Le norme producono effetti in base al luogo in cui sono pubblicate in Gazzetta ufficiale.

Fonti di produzione del diritto: produzione di norme. Le fonti di produzione sono quelle che creano o pongono in essere il diritto. Le fonti di produzione sono prevalentemente scritte, ma possono anche essere non scritte.

I rapporti tra le fonti possono esser regolati in base ad un criterio gerarchico, per cui quella di grado superiore stabilisce le condizioni di validità e fissa i limiti alle altre di grado inferiore, o in caso di fonti di pari grado, secondo il *criterio di parità*, le fonti sono considerate tra loro equivalenti e l'una ha efficacia uguale a quella delle altre.

La gerarchia serve perché in presenza di una disciplina contraddittoria nelle fonti va verificato se il contrasto ha luogo tra fonti di livello uguale o diverso. Inoltre, se sono sullo stesso piano prevale la più recente; ma va analizzato anche l'ambito di applicazione della legge: distinguiamo se si tratti di una norma che contiene un principio generale o una regola speciale, la quale non può essere derogata da una legge generale anche se successiva.

(Es all'anno x l'aliquota era del 35% e all'anno $x+1$ una nuova legge dice che è del 40%. Se nel frattempo c'era stata una legge speciale per il Mezzogiorno che diceva che l'aliquota era del 25% e preesisteva alla seconda legge generale, questa seconda - se non viene detto dalla nuova legge espressamente - non si sovrappone a quella speciale).

FONTI:

COSTITUZIONE rango primario

STATUTO DEL CONTRIBUENTE

FONTI PRIMARIE: LEGGE in senso formale

FONTI PARALLELE E SUBPRIMARIE: Decreti legislativi e decreti legge → ATTI AVENTI FORZA DI LEGGE

Competenza regioni in potestà legislativa.

FONTI COMUNITARIE

→ FONTE PRIMARIA: LEGGE IN SENSO FORMALE

La *legge* è una fonte primaria.

È posta in un rango subordinato alle norme costituzionali, ma in una posizione preminente rispetto a tutte le altre fonti. La legge è costituita dagli atti normativi approvati da Camera e Senato, dunque dal Parlamento, e promulgati dal Presidente della Repubblica.

Il principio di riserva di legge (art 23 della Costituzione) è finalizzato a portare nel Parlamento le decisioni sull'entità del prelievo.

Il rango primario della Legge permette di eliminare norme eventualmente emesse da fonti inferiori e di resistere e prevalere su norme contrarie delle fonti inferiori.

→ ATTI AVENTI FORZA DI LEGGE:

Si tratta di provvedimenti normativi che non provengono dal Parlamento originariamente ma promanano dal governo esecutivo, che li emana in situazioni di urgenza (su incarico del Parlamento, che poi deve approvarli entro 60 giorni) con una distinzione tra decreti legge e decreti legislativi quanto a ruolo del Parlamento anticipato o posticipato e finalità.

Decreto legge e legislativo sono posti sullo stesso piano delle Leggi nelle fonti del diritto. In entrambi i casi non possono rimanere un atto esclusivo ma vanno convertite in leggi.

Quando ci sia l'esigenza di un intervento normativo rapidissimo, l'esecutivo emana un atto che ha gli effetti stessi di una legge. Il governo deve emanare questo provvedimento non per sopperire, evitare il passaggio parlamentare, ma solo perché c'è una situazione di urgenza.

Un esempio: provvedimento del 1993 del governo Amato, che in una sera riunisce il consiglio dei ministri ed emana una norma straordinaria, un prelievo straordinario nei conti correnti. C'era un sistema chiamato SME e c'era bisogno di un prelievo per evitare uno sconquasso del sistema economico, e la mattina i cittadini si trovarono con soldi in meno nel conto corrente. Si poteva fare solo con il decreto-legge, perché altrimenti i cittadini avrebbero svuotato i loro conti correnti prima.

Il diritto tributario è una disciplina che mal si presta a trattazione analitica in una discussione parlamentare; la predisposizione e l'elaborazione della normativa tributaria richiedono un tecnicismo e presentano delle complessità che non si conciliano spesso con le discussioni parlamentari. Per questo si ricorre frequentemente a queste fonti del diritto.

→ Il **decreto legislativo** ha una funzione particolarmente importante perché tramite questa si coniuga il rispetto del principio di riserva di legge.

Condizioni di utilizzo di decreti legislativi: la delega legislativa deve essere deliberata dal Parlamento (non con procedura abbreviata ma normale) ed effettuata a favore del Governo per un tempo delimitato e determinati oggetti definiti; la legge di delega deve fissare i principi e i criteri direttivi, cui il governo dovrà uniformarsi nella stesura del decreto legislativo.

Quando in materia tributaria si è in presenza di un decreto legislativo per capirne l'applicazione bisogna leggere decreto legislativo e legge delega per vedere se sono coerenti. In alcuni casi ciò non si verifica e si può avere ad esempio eccesso di delega, quando il Governo va oltre le prescrizioni date e il decreto è così incostituzionale. Può anche capitare che arrivi il termine della legge delega (questa ha infatti una durata in cui si può dare attuazione ad essa) e per la parte ancora non attuata la legge decade.

→ Il **decreto legge** è emanato dal Governo in casi straordinari di urgenza e necessità. Si tratta di provvedimenti provvisori con efficacia di legge che, come tali devono essere presentati alle Camere il giorno stesso della loro conversione in legge. I decreti perdono efficacia se non sono convertiti in legge entro 60 giorni dalla loro pubblicazione in Gazzetta ufficiale. È uno strumento che trova ampissima applicazione.

La funzione nell'ambito del diritto tributario è la rapidità, l'efficacia immediata. Tutti gli altri usi del decreto-legge sono forme di abuso di esso, e sempre più spesso ciò accade.

- REITERAZIONE DEI DECRETI LEGGE

Spesso, fin quando la Corte Costituzionale non ne ha dichiarato l'illegittimità, in passato (nel periodo degli anni 80-90) i Governi, dunque l'esecutivo, usavano l'espedito della plurima reiterazione dello stesso decreto in caso di mancata conversione entro i 60 giorni. Poiché il decreto legge è vigente anche in pendenza del termine di conversione, il Governo, ripetendo più volte lo stesso decreto, mai convertito, e sempre stabilito che ogni decreto successivo fa salvi gli effetti di quello precedentemente reiterato, si arroga i poteri propri del Parlamento, in quanto è stabilito che solo le Camere possono, con legge, regolare i rapporti sulla base dei decreti non convertiti. Di fatto si rimetteva un decreto-legge uguale che prolungava l'effetto del vecchio senza passare attraverso il Parlamento, al 59esimo giorno si reiterava ripetutamente il decreto. Considerando poi che spesso gli effetti del decreto d'urgenza in materia tributaria sono irreversibili, questo strumento di reiterazione è una propria espropriazione della potestà legislativa spettante alle Camere.

- APPOSIZIONE DEL VOTO DI FIDUCIA

L'altra prassi che fino ai giorni nostri trova applicazione è l'abuso della fase della conversione d'urgenza: invece di lasciare la questione al dibattito del Parlamento appone la questione di fiducia.

→ Il voto di fiducia è il giudizio al quale si sottopone un Governo, andando alle Camere; quando ci sono dubbi che questo Governo abbia ancora la maggioranza, va in Parlamento e si sottopone al voto di fiducia. Se non ottiene la fiducia di entrambi i lati del Parlamento il governo cade.

Molto spesso capita che non ci sia un voto di fiducia in sé, ma che ci sia l'apposizione del voto di fiducia su un determinato argomento. Esempio un Governo vuole a tutti i costi l'approvazione di

una determinata legge, se non viene approvata questa legge il governo si dimette. Negli ultimi anni c'è stato un abuso dell'apposizione del voto di fiducia. Accadeva maggiormente in situazioni di quasi parità. Vuol dire che il Parlamento viene estirpato delle sue prerogative.

➔ *Il Governo pone la questione di fiducia su una legge (o più spesso su un emendamento ad una legge) qualificandola come fondamentale per la propria azione politica e facendo dipendere dalla sua approvazione la permanenza in carica. Ponendo la fiducia sulla legge tutti gli emendamenti cadono, le legge deve esser votata così com'è stata presentata, senza possibilità di modifiche.*

Si comprimono gli spazi di dibattito ed è difficile che un Parlamentare di maggioranza esprima un voto contrario. È una costrizione a votare su un certo testo.

Normalmente, nel momento della conversione il decreto legge diviene legge dello stato e si può convertire senza modifiche o con modificazioni (-> in questo caso il Parlamento in seguito ad una discussione parlamentare è voluto intervenire affinando la disciplina inizialmente imposta dall'esecutivo col decreto legge).

Il voto di fiducia non lo permette: il Parlamento non discute più della norma, non può esser modificata e diviene legge così com'è con la conseguenza che la norma è stata prodotta dall'esecutivo e non dal Parlamento. Si ha dunque un'assunzione da parte dell'esecutivo di una "potestà autonoma".

Nonostante si tratti di un abuso, accade frequentemente. Il decreto legge, che formalmente è un atto del Governo varato all'esito di un Consiglio dei ministri che si riunisce e decide (esecutivo), è materialmente scritto dall'ufficio del Ministero dell'economia e delle finanze. Spesso capita che il ministero chieda un supporto in termini di consulenza, non all'ufficio legislativo, ma all'Agenzia delle entrate, che in realtà non sarebbe preposta alla creazione, quanto all'applicazione. Se l'Agenzia delle entrate fa da consulenza per il decreto legge, questo diviene dopo i sessanta giorni legge con voto di fiducia, e dunque senza esser discusso dal Parlamento, la legge alla fine è stata scritta dall'Agenzia delle entrate. Si crea un effetto perverso.

Legge ordinaria, decreto legge e decreto legislativo sono poste su un piano paritetico sul versante della gerarchia delle fonti del diritto.

➔ COSTITUZIONE:

La carta fondamentale è la **Costituzione italiana** che contiene i principi ispiratori seguiti da temi specifici.

La costituzione rappresenta la fonte di rango primario di ogni ordinamento. Contiene norme sulla produzione del diritto tributario (ricordiamo l'art 23, il quale fissa per la disciplina del tributo una riserva relativa a favore di quella tipica fonte di produzione che è la "legge"; l'art 75; l'art 81, il quale vieta di imporre nuovi tributi a mezzo della legge di approvazione del bilancio statale; ...) e norme di valutazione giuridica (ricordiamo l'art 53, il quale inerisce alla disciplina sostanziale del tributo e gli art 2 e 3 sull'uguaglianza tra contribuenti).

Si tratta di principi intangibili. Si può modificare solo con procedure straordinarie.

Come si fa valere l'incostituzionalità: qualora venga varata una legge che non è costituzionale, l'incostituzionalità di una norma viene sindacata da un altro organo: la Corte costituzionale. L'iter prevede un sindacato da parte di un altro giudice, il quale è incidentale. Posso chiedere al giudice competente di valutare l'incostituzionalità della norma: il giudice fa un primo sindacato di incostituzionalità e valuta se ci siano i presupposti per farla giungere alla Corte costituzionale; poi, a seguito della remissione al giudice della Corte, la Corte la dichiara incostituzionale e questo è un passaggio delicatissimo, i cui effetti sono prodotti *erga omnes*: la dichiarazione di incostituzionalità da parte della Corte determina l'espunzione della norma dall'ordinamento giuridico. Viene cancellata da esso perché incompatibile con la Carta. Questa cancellazione ha efficacia *erga omnes* e secondo l'art 136 della Costituzione la legge dichiarata incostituzionale perde di efficacia dal giorno successivo a quello di pubblicazione della sentenza e tale perdita si proietta all'indietro, con efficacia *ex tunc* (è retroattiva).

Nella materia tributaria ciò può determinare alcuni problemi. Cosa succede dei diritti dei contribuenti che hanno assolto l'obbligazione tributaria che a distanza di anni è stata dichiarata incostituzionale e se ne rendono conto solo successivamente? Quelli che sono arrivati prima sono discriminati.

È una questione risolta nel tempo in maniera abbastanza lineare fino a un paio d'anni fa nel senso che il contribuente aveva diritto a chiedere il rimborso per un certo numero di anni; si è posta una questione quando un paio d'anni fa la corte si è trovata a decidere sulla Robin tax, che prevedeva una sovra tassazione per certi soggetti. Nel momento in cui la Corte costituzionale decideva (sulla base della coerenza ai principi costituzionali ma con un occhio all'equilibrio dei conti pubblici) si rese conto della palese incostituzionalità ma fatta l'istanza di rimborso tutti i soggetti vi sarebbe stato un disastro economico. È venuto fuori un filone che ha valorizzato il principio di capacità contributiva in rapporto all'art 81 della Costituzione sul principio di pareggio di bilancio. La corte nel valutare l'incompatibilità dell'art 53 non posso non tener conto degli effetti che una dichiarazione con effetti retroattivi potrebbe portare incompatibilmente al 81. Perciò si sono dati effetti solo per futuro e non per il passato (no possibilità di rimborso).

Di norma vi è un periodo entro il quale si può chiedere il rimborso dell'imposta dichiarata costituzionale, passato il quale nulla è più dovuto dall'Amministrazione finanziaria.

Va però considerato l'art 81 della Costituzione, per cui lo Stato deve assicurare l'equilibrio tra entrate e spese del proprio bilancio. La Corte Costituzionale ha ritenuto che il rischio di violazione dell'equilibrio di bilancio ai sensi dell'art 81 possa giustificare l'emanazione di una decisione di incostituzionalità senza effetti retroattivi, che cioè si limita a rimuovere la disciplina illegittima per il futuro, escludendo il diritto al rimborso dell'imposta pagata prima della pubblicazione della sentenza.

In certi casi estremi il giudice può fare una prima valutazione della norma contestata e può dare un'interpretazione costituzionalmente orientata della norma.

Le norme costituzionali influenzano per due vie le norme ordinarie:

1) cancellazione della norma dall'ordinamento

2) la norma costituzionale permea tutto l'ordinamento in termini di interpretazione delle norme in linea coi principi della Costituzione e qui è semplicemente il giudice che rimette la questione di costituzionalità.

Il primo sindacato di incostituzionalità lo fa un altro organo, in primo luogo il Parlamento prima che la norma sia varata; se la questione è più sottile tutte le norme prima di entrare nell'ordinamento vanno promulgate dal Presidente della Repubblica italiana, che non promulga la legge se ritiene vi sia qualche sospetto di incostituzionalità e la rimanda alle Camere per un riesame. Il Presidente della Repubblica può farlo solo una volta, poi il Parlamento è sovrano, oppure il Parlamento prende in considerazione le indicazioni del Presidente. Se io penso che sia incostituzionale intraprendo la procedura che passa per il giudice per arrivare alla Corte Costituzionale.

Può capitare che a qualcuno venga in mente di modificare la Costituzione, in materia tributaria è successo nel 2001 con l'ultima riforma tributaria.

➔ FONTI COMUNITARIE:

Le fonti del diritto comunitario vanno distinte in due categorie: fonti primarie e fonti derivate, che sono quelle prodotte dai vari organi comunitari. Le derivate sono le direttive e i regolamenti. La differenza nasce perché alla nascita della UE vi era un tentativo di unire ordinamenti giuridici profondamente diversi. All'interno del trattato istitutivo si pensò a strumenti appositi. ➔

REGOLAMENTI

Nascono inizialmente per intervenire su materie su cui il diritto europeo aveva competenza assoluta. In questo caso l'applicazione era immediata.

I regolamenti hanno portata precettiva immediata, generale. Sono obbligatori in tutti i loro elementi, e sono applicabili in ciascuno degli Stati membri. Hanno efficacia diretta e producono effetti immediati all'interno degli Stati e sono pertanto idonei ad attribuire ai cittadini diritti tutelabili davanti a ciascun giudice nazionale. ➔ DIRETTIVE

Le direttive al contrario nascono per l'ipotesi in cui la disciplina europea fosse dovuta intervenire in ambiti in cui vi erano discipline completamente diverse tra gli Stati, per cui si offriva ai singoli Stati membri la possibilità di conseguire le imposizioni della direttiva con gli strumenti preferiti da ciascuno Stato. Per questi motivi evidentemente non poteva avere immediata applicazione, a differenza del regolamento.

Le direttive, a differenza dei regolamenti, hanno come destinatari gli Stati membri e non i cittadini *uti singoli*.

Esse non hanno portata applicativa immediata perché necessitano di una norma interna che le recepisca; attraverso queste gli organi comunitari (Commissione o Consiglio) intendono in genere promuovere un ravvicinamento delle legislazioni nazionali in determinate materie e a tal fine fissano un obiettivo agli Stati nazionali, che dovrà esser raggiunto attraverso procedure liberamente scelte da essi entro un termine prestabilito.

La differenza tra regolamenti e direttive è pian piano sfumata col tempo perché gli ordinamenti si sono lentamente uniformati e certe direttive sono state emanate come direttive *self executing*

(che non contengono scelta tra un regime e un altro e per cui si può avere diretta applicazione). Infatti, si era posto il problema che certe direttive non venissero prese in considerazione dagli Stati, rimanendo lettera morta. Si è consolidata quindi la tesi per cui ogni qual volta una direttiva sia scaduta, non condizionata e sufficientemente precisa, ossia *self executing*, assuma efficacia vincolante diretta.

In materia tributaria la materia del diritto tributario europeo nasce a due velocità (imposizione diretta e indiretta) perché fin dall'inizio dell'Unione, gli Stati aderenti si rendevano conto che aderire significava rinunciare ad una parte di potestà normativa e disciplinare. Si è dunque deciso che una certa area fosse di competenza europea, area indiretta, e su una certa area, quella diretta, un'eventuale disciplina europea dovesse esser oggetto del voto unanime di tutti gli Stati membri. L'IVA è di competenza europea, l'interpretazione data è quella della Corte di giustizia. (gli organi direttivi europei hanno emanato direttive in materia di iva).

L'IRPEF invece è diritto di competenza dei singoli stati.

Vi è poi il fenomeno dell'integrazione fiscale negativa: anche in ambito dell'imposta sui redditi (area diretta) per effetto della rimozione all'interno dei singoli ordinamenti delle norme incompatibili con le norme europee.

(Norma di iva fiscale una delle determinanti)

Grande intesa degli stati membri che negli ultimi anni hanno dato con riferimento al contrasto dei fenomeni di evasione fiscale. Gli stati si sono trovati d'accordo. Si tratta di norme di contrasto.

Si pone il problema su come si collocano questi strumenti nella nostra gerarchia delle fonti: rispetto alla norma di legge ordinaria il regolamento (così come inteso inizialmente) prevale formalmente sulla norma interna in caso di contrasto tra norme in quanto scaturisce da un'area rispetto a cui lo Stato italiano ha rinunciato alla potestà.

Per quanto riguarda la direttiva, questa prevale sulla legge interna, anche se successiva alla direttiva.

In generale le norme comunitarie sono poste al di sopra delle norme nazionali, esclusi i principi costituzionali fondamentali).

DOPPIA IMPOSIZIONE

Norme internazionali e europee (un tempo comunitarie) sono accordi, trattati internazionali, particolarmente importanti in materia tributaria perché hanno lo scopo di evitare la doppia imposizione internazionale (per un soggetto che opera in più Stati sottoposto a due prelievi) per cui gli Stati raggiungono un accordo su come tassare una cosa che è a cavallo tra due giurisdizioni (punto di vista formale rango di pari dignità con le leggi ordinarie, ma siccome le convenzioni hanno finalità non di nuova imposizione rispetto a quella dei singoli stati ma riduzione di un fenomeno distorsivo, si dà la possibilità al contribuente di scegliere quella che preferisce.

Domanda esame:

Nella gerarchia delle fonti prevale la norma internazionale o interna? La norma internazionale dal punto di vista formale ha rango di pari dignità con le norme interne. Ma si dà la facoltà di applicare quella al contribuente più favorevole.

→ FONTI NORMATIVE SECONDARIE: I Regolamenti

Si tratta di atti che non hanno natura di legge, sono di rango sott'ordinato in quanto atti sforniti della efficacia di legge formale e subordinati alla legge.

Vi sono regolamenti statali (esecutivi, attuativi o integrativi, delegati, ...) e regolamenti di promanazione di alcuni enti ossia le Regioni e gli Enti locali territoriali (Comuni e Provincie).

Mentre i regolamenti sono di gerarchia inferiore rispetto alle altre norme, regolamenti statali e di enti territoriali si pongono tra loro nello stesso piano gerarchico.

Nel 2001 con la legge costituzionale n.3 è stata consacrata la potestà regolamentare del Comune e gli ambiti di autonomia. I Comuni non possono stabilire un nuovo prelievo fiscale ma possono disciplinare nelle aree ad essi attribuite dalla Costituzione prelievi, tariffe, ...

Prima si diceva che i comuni non potevano rispetto all'art 23 disciplinare gli aspetti principali dei tributi ma potevano introdurre agevolazioni.

La divaricazione in termini di potestà legislativa è formale, per competenza per materia e per contenuto (non si può inventare un'imposta).

→ PSEUDO FONTI: Circolare interpretativa dell'Amministrazione finanziaria

Sono l'interpretazione dell'amministrazione finanziaria (per semplificare dell'Agenzia delle entrate). Questa è spesso chiamata a fornire il suo punto di vista su una certa norma tributaria, in ordine agli effetti e alle modalità di applicazione.

Infatti, normalmente l'Amministrazione finanziaria "istruisce" e "indirizza" gli Uffici periferici da essa dipendenti circa il significato da riconoscere alle norme che debbano essere applicate dagli uffici stessi. L'interpretazione data non è una fonte di legge, è un'interpretazione in amministrazione pubblica che al massimo può dare al contribuente un'idea di come l'Agenzia interpreterà tale norma. Non è vincolante come una legge ma gli uffici periferici dell'Agenzia la applicheranno nel modo in cui è stata interpretata dall'Amministrazione. Spesso molti professionisti pigramente non verificano che questa interpretazione resa dall'Amministrazione sia corretta e invitano direttamente il cliente a seguirne le prescrizioni.

In realtà ciascuno dà una propria interpretazione della norma e la prima cosa che l'interprete dovrebbe fare non è guardare all'interpretazione dell'Agenzia, ma prendere la legge, vedere cosa dice e affermare che secondo lui l'agenzia potrebbe contestare ma ci sono presupposti per dimostrare la ragione davanti al giudice. In pratica l'interpretazione dell'Amministrazione:

- per i funzionari degli Uffici periferici è vincolante, in quanto devono applicare la norma seguendo le indicazioni date dai vertici
- per i contribuenti non è vincolante ma è comunque importante: disattendendo l'opinione dell'Amministrazione il contribuente si espone alle pesanti conseguenze connesse ad una probabile futura azione accertatrice dell'Amministrazione finanziaria, e ha l'onere di procurarsi la motivazione del proprio dissenso rispetto all'interpretazione dell'Amministrazione; assecondando l'opinione invece il rischio si riduce. **Interpello**

Ci sono poi anche ipotesi in cui il contribuente può chiedere all'Amministrazione finanziaria l'"interpello" che in caso di obbiettiva incertezza sulla corretta interpretazione delle norme e della fattispecie, dà un'interpretazione mirata, personale. Il contribuente comunque non è tenuto ad

adeguarsi alla risposta dell'Agencia, è solo un parere. Deve però pensare che ci sono più possibilità che venga contestato e debba difendersi davanti al giudice.

RAPPORTI FISCO - CONTRIBUENTE

Tema complesso che riguarda un rapporto non paritetico. Nel 2000 il legislatore ha varato un complesso di norme poste a presidio dei diritti del contribuente (che era visto solo negativamente prima di questo). Statuto dei diritti del contribuente. -> [LEGGE 27 LUGLIO, N.212 "Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente"] ➔ **STATUTO DEL CONTRIBUENTE:** Insieme di disposizioni normative atte a disciplinare i rapporti del contribuente con il Fisco (espressione generica perché lo statuto contiene molteplici norme: rapporti contribuente-amministrazioni fiscali, norme che il legislatore si è dato per sé stesso per il futuro e in un inciso rilevante una norma diretta in generale al rapporto fisco-contribuenti e una sintetica previsione sui doveri del contribuente).

Collocazione sistematica dello Statuto all'interno delle fonti del diritto tributario:

Nel diritto tributario vi sono principi costituzionali (che sono 4/5) dopodiché vi sono i principi subcostituzionali rappresentati dalle norme dello Statuto.

Lo Statuto è una norma che in via prevalente afferma principi, ma sul piano formale è una legge ordinaria (di rango primario, posta sullo stesso piano gerarchico delle altre norme dell'ordinamento). Infatti, al di là delle auto qualificazioni contenute nella disposizione in commento, esso è stato approvato con legge ordinaria, e costituisce un atto subordinato rispetto alla Costituzione, pari ordinato alle altre leggi o atti aventi forza di legge.

Si era inizialmente pensato di dare il rango formale di *legge costituzionale* (= norme di legge che non hanno stesso rango delle leggi ordinarie ma che sono, anche in ragione dell'iter necessario e considerando i principi che regolano, di un rango superiore che le pone appena sotto il livello della Costituzione), per evitare che per effetto della successione delle norme nel tempo avessero potuto essere superate. Ciò non accadde perché ci si rese conto che le maggioranze richieste non si sarebbero raggiunte in Parlamento.

Dunque, essendo legge ordinaria potrebbe essere derogata da norme successive.

Il Legislatore ha posto rimedio prevedendo una sorta di autodichiarazione di maggior rilevanza, una clausola formale. Lo Statuto dice che le norme contenute all'interno sono principi generali dell'ordinamento che costituiscono diretta applicazione degli articoli costituzionali contenuti negli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione.

Inoltre, la clausola di auto rafforzamento dice che le norme dello Statuto non possono essere modificate da norme successive che non dicano esplicitamente che derogano ad esso.

- ➔ **Art 1. (principi generali) 1.** *Le disposizioni della presente legge, in attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali.*

Il sentiero del Legislatore è comunque molto scivoloso.

Nell'interpretazione delle norme bisognerà dare un'interpretazione superiore a quella delle altre norme. La giurisprudenza ha seguito questo sentiero e ritiene sia legge ordinaria con però dei principi di superiorità assiologica.

Per quanto riguarda l'utilizzo dello Statuto, alcune norme hanno avuto rilevanti applicazioni pratiche, mentre altre non hanno invece trovato applicazione. Quest'ultime sono quelle che il legislatore aveva dato a sé stesso per il futuro.

Es: decreto-legge in materia tributaria solo in casi particolari, e aveva previsto che gli esecutivi non potevano istituire nuovi tributi o modificare i soggetti passivi.

- **Art. 4.** *(Utilizzo del decreto-legge in materia tributaria) 1. Non si può disporre con decreto-legge l'istituzione di nuovi tributi né prevedere l'applicazione di tributi esistenti ad altre categorie di soggetti.*

Inoltre, essendo una legge ordinaria non consente il ricorso del contribuente alla Corte costituzionale.

Un risultato straordinario dello statuto, "metagiuridico", ha dato via ad una rivoluzione culturale, ad un ripensamento generale dei rapporti fisco- contribuente. Il contribuente ha iniziato a rendersi conto che il suo rapporto non è più di sudditanza.

L'ingresso di questi principi ha dato respiro ai diritti del contribuente che lo hanno fatto sentire cittadino con doveri ma anche diritti (ad avviare un confronto a viso aperto, ...) e non più un contribuente sottoposto all'obbligo di intrusione nella propria sfera professionale ma anche personale.

Questi diritti sono arrivati anni dopo rispetto al diritto amministrativo (1990: legge generale sul procedimento amministrativo). Si riteneva il diritto tributario fondato sul dovere della contribuzione, il resto era di secondo piano.

Nel corso di una verifica si poteva avere una 'fishing expedition', si facevano domande generali per ricavare quanto più possibile, ora non è più ammissibile.

Lo statuto non si può però fraintendere, sopravvalutare. Viene detto:

- **Art. 10.** *(Tutela dell'affidamento e della buona fede. Errori del contribuente) 1. I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede (reciproca, di stampo pubblicistico).*

Questa è l'unica norma che si applica anche al contribuente. L'**articolo 97** della Costituzione è la norma che disciplina l'operato dell'amministrazione pubblica in generale e dunque ora anche per l'amministrazione fiscale.

Es di buona fede: l'amministrazione ad esempio non può chiedere al contribuente documenti di cui l'amministrazione è già in possesso (una dichiarazione dei redditi già rilevata l'anno precedente). Il contribuente adeguato ad un precedente orientamento dell'amministrazione, anche se questa ha cambiato ordinamento, non può essere comunque sanzionato.

D'altro canto, il principio di buona fede vale (anche se ricade maggiormente nell'amministrazione) anche per il contribuente.

Concorre a rivoluzionare il piano culturale dei rapporti.

La giurisprudenza ha dato interpretazioni interessanti.

L'articolo 12 sui diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali dice che il contribuente può entrare in contraddittorio già durante lo svolgimento della verifica.

Il principio di buona fede prevede anche che l'amministrazione non possa strumentalmente avvantaggiarsi di errori commessi dal contribuente (esempio: c'è un rimedio processuale e entro un termine posso impugnare l'atto; nel caso in cui scada il termine per una svista e l'amministrazione si convince che al di là dell'errore formale nel merito le ragioni del contribuente sono fondate, ha l'obbligo di ripristinare la situazione che ci sarebbe stata se il contribuente non si fosse perso il termine, perché l'amministrazione pubblica non può comportarsi come se fosse un privato, e quindi non avvantaggiarsi di un errore, perché deve solo applicare la legge) -> tema importante perché spesso c'è un approccio errato che non valorizza sufficientemente questi principi.

Lo statuto contiene una serie di norme e introduce anche la figura del *Garante del contribuente* (art 13) che inizialmente nasceva come operatore indipendente che poteva intervenire qualora ci fossero stati atteggiamenti sbagliati, fatto salvo il diritto di rivolgersi al Giudice per impugnare l'atto. Questa norma non ha trovato applicazione perché non è stato dotato di risorse economiche né di molti poteri, e inoltre non è un'autorità centrale ma vi sono molti garanti per ogni regione. Di fatto è dunque una figura a cui si fa poco riferimento.

Ciò nonostante lo Statuto ha impresso una svolta enorme per cui via via che i giudici e la giurisprudenza ne hanno applicate le norme ha acquisito sempre maggiori forze.

Principi costituzionali

Si collocano all'interno della gerarchia delle fonti nella posizione di massima preminenza perché contengono principi a cui tutte le leggi si devono uniformare. I principi costituzionali importanti nel sistema tributario sono:

- 53 sulla capacità contributiva
- 81 sul bilancio e in particolare sull'equilibrio che lo Stato deve assicurare tra entrate e spese del proprio bilancio, tenendo conto delle fasi avverse e favorevoli del ciclo economico
- 7?
- 23 sulla riserva di legge

ARTICOLO 53- CAPACITA' CONTRIBUTIVA

→ **Articolo 53:** *Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva.*

Il sistema tributario è informato a criteri di progressività.

Questo articolo è il contraltare del principio dell'uguaglianza in quanto non contribuiamo tutti nella stessa misura ma in proporzione alla capacità. (articolo 3 parla di un'uguaglianza in senso sostanziale, che tenga conto della diversità).

Il 1° comma svolge una funzione solidaristica, chiamando tutti a concorrere alle spese pubbliche, e al contempo garantista, ponendo un limite alla potestà tributaria chiamando a concorso solo coloro che hanno un'effettiva capacità di contribuzione.

"in ragione della loro capacità contributiva" -> L'uguaglianza sta nel fatto che va trovato un parametro al quale commisurare la contribuzione, la partecipazione di ciascuno di noi alle spese pubbliche. La capacità contributiva è l'idoneità soggettiva a farsi carico delle spese pubbliche. L'individuo concorre non sulla base dei servizi pubblici di cui io fruisco, ma secondo le capacità personali. Il pagare le tasse è un dovere derivante dall'appartenenza alla comunità.

Al di sotto di un certo livello di reddito (o anche altri livelli) non si può pretendere che il soggetto debba sopportare un prelievo fiscale.

La capacità contributiva (reddituale, patrimoniale, sui consumi, ...) deve esser misurata e misurabile, una variabile di tipo economico (su tutto ciò che si può convertire in denaro, ad esempio, ci si può interrogare se il patrimonio vi concorra). Va dunque intesa come capacità economica soggettiva. Bisogna ragionare allargando l'orizzonte quando si considera l'indice di valutazione di capacità; quello più utilizzato è reddituale (IRPEF) ma ve ne sono altri in grado di far capire l'idoneità soggettiva.

Il presupposto del tributo, che è il fatto che la norma di legge individua come vicenda giuridicamente rilevante ai fini della nascita dell'obbligo di contribuire, deve consistere in un indice di capacità contributiva, altrimenti è un contributo incostituzionale.

Es successione *mortis causa*: eredito patrimonio e la capacità contributiva si modifica.

Non ci può essere plurima imposizione sullo stesso presupposto, ma possono esserci imposte su più presupposti.

Inoltre, la capacità contributiva costituisce il limite massimo dell'imposizione, altrimenti se eccedesse questa sarebbe un prelievo espropriativo. Non è consentito richiedere al soggetto un concorso alle spese pubbliche superiore alla capacità, perché verrebbe meno la correlazione tra obbligo di contribuzione e capacità di contribuzione. inoltre, l'imposta è il prelevamento di una "quota", non della totalità della materia imponibile.

Questi aspetti evidenziano la funzione anche garantista del principio.

La valutazione è invece di tipo evidentemente politico. Oggi l'aliquota massima è per i redditi di 70 mila €, abbiamo assistito ad un depotenziamento della progressività. Per i livelli di reddito oltre i 70mila, il prelievo diviene meno progressivo e più proporzionale, che si attesta con una curva che tende al 44%.

Composizione del tributo:

- Il presupposto del tributo (presupposto oggettivo) è l'atto al verificarsi del quale nasce l'obbligazione tributaria (esempio presupposto dell'IRPEF è avere un reddito, quello dell'IVA è vendere un bene o effettuare un servizio).
- Per parametro si intende il parametro di commisurazione, la misurazione dell'entità rilevante ai fini della misurazione, ad esempio per l'IRPEF è l'aliquota applicabile ad un reddito misurato alla base imponibile.
- Vi è poi il soggetto passivo, ossia il presupposto soggettivo, soggetto nei confronti del quale se si verifica il presupposto nasce l'obbligo di contribuire.

Il presupposto che conta è quello oggettivo, perché deve essere correlato alla capacità contributiva. Vi può essere un reddito conseguito dalla società che fa sì che vi sia un presupposto oggettivo, ma non quello soggettivo. La S.p.a. non sconta l'IRPEF perché serve anche il presupposto soggettivo. La capacità contributiva attiene al presupposto oggettivo e non a quello soggettivo.

Capacità contributiva deve essere nel presupposto, nel parametro di contribuzione e è anche un limite massimo, perché oltre un certo prelievo diventa un'espropriazione.

L'entità del prelievo è una questione sensibile dal punto di vista politico. C'è chi ritiene che minori entrate siano maggior benessere dei cittadini (teoria liberista), mentre c'è chi ritiene che lo Stato per funzionare debba aumentare le tasse, per aumentare gli investimenti pubblici e far ripartire l'economia.

Il trade-off tra imposte sui redditi e sui consumi non è insensibile alle scelte di tipo politico, perché spostare il prelievo sui consumi annulla l'effetto della diminuzione del prelievo sul reddito e l'incidenza sul prelievo sui consumi appesantisce le tasche di soggetti che vedono la riduzione dell'IRPEF ma non realizzano che non possono più acquistare altri beni per l'aumento dell'IVA (-> scelta redistributiva che non riguarda il profilo giuridico ma piuttosto quello politico).

Il primo comma dell'articolo 53 dice che *Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche*. Con **concorrere** si intende la condivisione della spesa pubblica, la compartecipazione secondo un parametro non commisurato all'entità del servizio che ricevo; costituisce la sintesi del principio di uguaglianza e solidarietà.

Tutti -> non dice i cittadini, gli italiani, ma semplicemente tutti (scelta sofferta dall'assemblea costituente) e questo fa percepire l'*universalità* della contribuzione, che in armonia con il principio di uguaglianza deve colpire tutti indistintamente. Concorre anche il soggetto che non sia cittadino, anche l'immigrato che lavori in Italia. I soggetti non si individuano nella norma costituzionale, dove si trova solo il principio, ma nella norma specifica di legge.

Il secondo comma dice che **il sistema tributario è informato a criteri di progressività**. Progressività significa maggiore incidenza percentuale del prelievo man mano che aumentano le ricchezze sulla cui base il prelievo è commisurato.

Norma che è un po' caduta in disuso. Nell'ambito dell'IRPEF è rimasto poco della progressività ed infatti per i livelli di reddito oltre i 70mila, il prelievo diviene meno progressivo.

La Corte costituzionale ritiene che sia o meno non costituzionale questo abbandono del secondo comma?

Non tutti i tributi devono essere progressivi, questo si è ritenuto da sempre; il sistema è semplicemente informato a questo criterio.

Il vincolo della progressività è ritenuto piuttosto evanescente, posto che esso non concerne i singoli tributi ma il sistema tributario nel suo complesso; nulla vieta che i singoli tributi possano non essere progressivi.

ARTICOLO 23-PRINCIPIO DI RISERVA DI LEGGE

Articolo 23 : *Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla*

legge. Trattandosi di un principio costituzionale è caratterizzato da formulazione letterale, estrema sintesi, ma ciò ci permette di dare il significato più proprio ai termini ed è un principio di elevatissima importanza.

Prestazione imposta-> il tributo è contenuto all'interno della prestazione imposta, ma questa è costituita anche da altre tipologie di prestazioni caratterizzate dal requisito della coattività.

Nel vigente sistema il principio di legalità (o di riserva di legge) mira sia a tutelare la libertà e la proprietà dei cittadini a fronte del potere di imporre *prestazioni personali o patrimoniali*, sia soprattutto a soddisfare l'esigenza che l'imposizione di prestazioni personali e patrimoniali venga demandata al Parlamento, ossia all'organo della funzione di indirizzo politico, rappresentativo anche delle minoranze.

Non tutti i soggetti possono dunque stabilire qual è l'entità del pagamento del tributo, neanche il Governo, l'esecutivo. Il sistema costituzionale è parlamentare e l'organo costituzionale più idoneo allo stabilire l'entità del prelievo fiscale è soltanto chi è stato designato a gestire la sovranità popolare, ossia il Parlamento.

Principio già presente nella Magna Charta. A quel tempo nessuna tassazione (ora prestazione) poteva essere applicata se non decisa dai cittadini, e dunque dai rappresentanti del popolo. Al tempo nasceva in un contesto enormemente diverso, con lo scopo di circoscrivere il potere del sovrano. Oggi il significato è diverso, nonostante derivi da quella radice, e sta a significare che le prestazioni patrimoniali non possono essere imposte se non in base ad un provvedimento parlamentare. Lo scopo è di delimitare il potere in materia fiscale dell'esecutivo e spostare in capo all'organo del Parlamento la potestà di imporre tributi. L'esecutivo è posto su un secondo livello rispetto al Parlamento.

Questa norma è il contraltare in materia tributaria del nostro sistema di ripartizione dei poteri costituzionali.

Nei decenni più recenti il Parlamento ha perso un po' di centralità per vari motivi (eccessiva numerosità dei parlamentari che porta ad una stasi per difficoltà nel raggiungere decisioni unanimi) ed è aumentato invece il peso degli esecutivi. Un tempo era normale che le maggioranze si formassero in Parlamento. Il dibattito parlamentare è fondamentale.

Dunque, il senso e il fine dell'articolo è di massima garanzia: solo il Parlamento può decidere sulle prestazioni patrimoniali.

Limiti che vanno apposti alla potestà normativa degli esecutivi:

Abbiamo assistito ad un abuso degli esecutivi, della decretazione d'urgenza. Assistiamo al fenomeno della conversione in legge mediante apposizione del voto di fiducia. Anche questa è una modalità per svuotare le prerogative del Parlamento. Quando ciò si verifica diviene difficile ricostruire i lavori preparatori. Quello che accade in commissione piuttosto che in aula è importante per capire il senso che si può dare ad una norma rispetto ad un altro. Si guardano i lavori preparatori e capita che in commissione ci sia stato un gruppo di parlamentari che proponevano di dare un'interpretazione diversa rispetto a quella pensata. Ciò vale per gli emendamenti ma anche durante la discussione parlamentare.

Un tempo era difficile ricostruire i lavori preparatori in quanto bisognava consultare la Gazzetta ufficiale. Il problema nasce quando non c'è la discussione in Parlamento.

Si viola l'articolo 111 sulla parità dei rapporti processuali. Quando due parti si incontrano avanti al giudice sono sullo stesso piano. Se l'agenzia è lo stesso soggetto che si è scritto la norma non siamo uguali in realtà.

È per questo appunto che il fine della norma è di GARANZIA dei cittadini che le decisioni siano assunte dall'organo costituzionale massimamente preposto alle decisioni.

Questo non ha però un carattere assoluto, ma RELATIVO. Se fosse assoluta tutti gli elementi dovrebbero esser disciplinati dalla legge.

Sotto il profilo lessicale l'articolo non esige che tutti gli elementi della prestazione ritrovino nella legge la loro determinazione, bensì prescrive più semplicemente che essa abbia base sulla legge. E' necessario al contrario che nella legge siano racchiusi **solo gli elementi essenziali del tributo**, necessari a determinare la prestazione (quelli che ne costituiscono la spina dorsale: presupposto oggettivo, soggetti passivi, criteri di determinazione della base imponibile e l'aliquota massima). I dettagli, le sfumature tecniche, al contrario vengono lasciate a norme di rango secondario. La disciplina relativa alla determinazione quantitativa delle prestazioni in denaro può esser contenuta in atti diversi dalla legge, purché essa fissi dei criteri, limiti e controlli. Coefficienti di ammortamento sono ad esempio stabiliti a parte.

Il parlamento è l'unico organo preposto a stabilire qual è l'entità massima del prelievo. I comuni non possono introdurre nuovi tributi, né possono prevedere prelievi superiori a quelli decisi dal Parlamento.

La legge deve anche contenere la struttura della **disciplina sanzionatoria**, la prerogativa anche in questo caso non può che essere del Parlamento.

Nel 2001 è stata ampliata la potestà decisionale degli enti territoriali (potestà normativa in termini di disciplina).

Interpretazione della legge

Dopo l'approvazione dei due rami del parlamento la legge è sottoposta al vaglio del Presidente della Repubblica che la promulga (ciò è l'atto ufficiale che fa sì che diventi legge dello Stato). Al fine di applicare la legge bisogna applicarle delle regole per l'attribuzione del significato. È un procedimento che porta a ricostruire il significato dato dal legislatore. →

INTERPRETAZIONE A SECONDA DEI SOGGETTI DA CUI PROMANA:

Innanzitutto, bisogna ragionare su chi siano i soggetti che possono interpretare la legge: tutti possono interpretare la legge, ma non tutte le interpretazioni producono gli stessi effetti. Ciascuno può interpretarla ma alcuni producono effetti solo in capo a sé stessi, mentre altri soggetti producono un altro tipo di effetti.

- l'INTERPRETAZIONE DOTTRINALE è rappresentata dall'interpretazione di soggetti che si occupano da sempre della materia, e non è vincolante per nessuno, davanti ad un giudice serve al massimo a dare un'idea, un senso.
- l'INTERPRETAZIONE GIURISPRUDENZIALE è quella data dai giudici riguardo una certa norma durante un giudizio, che inizia ad esprimere qualche vincolo.

In entrambi i casi si tratta di interpretazioni che hanno forza solo *inter partes*.

L'interpretazione del giudice è un'interpretazione vincolante non *erga omnes* ma solamente tra le parti della controversia. Rappresenta una verità processuale vincolante verso le parti.

L'interpretazione del giudice può poi produrre effetti per i singoli? Per un altro giudice? Per il sistema? Non in Italia. Ciò risponde alla libertà di autodeterminazione del giudice del sistema italiano. Ogni giudice può prendere una decisione controcorrente rispetto a tutti gli altri. Dal punto di vista formale dunque nessun giudice è vincolato dal precedente ma nei fatti nella giurisprudenza capitano spesso filoni giurisprudenziali -> se c'è una giurisprudenza consolidata espressa dalla Corte di Cassazione, probabilmente il giudice non si esprimerà contrariamente. Funzione nomofilattica della Cassazione -> compito di garantire l'osservanza della legge, la sua uniformità dell'interpretazione ed evitare che le interpretazioni siano troppo divergenti tra loro. Ma comunque questo non vincola.

Il collegio della Cassazione per cercare di assicurare l'uniformità può decidere di rimettere la decisione alle Sezioni unite (collegio formato da rappresentanti di più ambiti in modo da risolvere in miglior modo le controversie) che rappresentano la Corte suprema riunita nel suo massimo consesso.

Può capitare che dopo la sentenza delle Sezioni unite la questione venga affrontata nuovamente dalle Sezioni semplici e di nuovo si crea disaccordo. Si rimette di nuovo alle Sezioni unite (è raro che ciò accada).

Ma abbiamo detto che l'interpretazione data dai giudici non è mai vincolante per i soggetti diversi dalle parti rappresentate.

Dunque, per risolvere un contrasto insanabile non basta.

- INTERPRETAZIONE AUTENTICA

l'unica interpretazione vincolante, l'unico soggetto che può render vincolante *erga omnes*, è il legislatore, nell'esercizio della sua potestà normativa.

Dunque, questa interpretazione ha forza erga omnes ed inoltre ha efficacia retroattiva. Il legislatore a volte infatti emana apposite disposizioni al fine di chiarire il preciso significato di norme preesistenti.

Ha un senso nell'assetto generale solo quando vi sia il presupposto, un interesse superiore, ossia non viene risolta la questione neanche dalla Cassazione e in particolare neanche dalle Sezioni unite.

Questa norma di interpretazione autentica è insuperabile.

Stante questo presupposto, il legislatore talvolta ha abusato di questa facoltà, combinando anche l'abuso di questa facoltà e in più con l'aggravante che la norma era un decreto legge poi convertito in legge con voto di fiducia (è capitato nel 2006 con l'ICI in cui il legislatore emette una norma d'interpretazione autentica a giudizi pendenti).

La norma d'interpretazione autentica si integra con la legge preesistente e si applica sin dall'entrata in vigore, produce effetti retroattivi, e tutti i giudizi in corso sono ribaltati. Questo è un problema se ci si trova di fronte ad un abuso.

o (INTERPRETAZIONE DELLA PUBBLICA AMMINISTRAZIONE)

Vi è anche l'interpretazione della Pubblica Amministrazione o interpretazione "ufficiale".

- C'è un'interpretazione dell'agenzia sia in sede interpretativa sia applicativa:

Quando mi viene giudicato un atto impositivo posso proporre all'agenzia di discuterne e trovare un accordo per definire le imposte dovute ed evitare la lite tributaria -> accertamento in adesione. Altra modalità di interpretazione: chiedo all'agenzia di annullare (o modificare) l'atto -> istanza di autotutela per cui si dice all'agenzia di rivedere la questione in toto perché non ci sono le premesse, per cui andando in giudizio perderebbe. L'amministrazione allora riguarda gli atti emessi e se si rende conto dell'errore ritira l'atto.

- Un'altra funzione svolta sulla spinta della rivoluzione culturale della posizione del contribuente è la funzione consultiva dell'Agenzia delle entrate. Da sempre l'agenzia delle entrate dava il suo punto di vista sulle norme a mezzo di documenti interpretativi che al tempo erano le circolari (documenti interpretativi di carattere generale) che servivano a rendere dotti i contribuenti del punto di vista dell'amministrazione. Inoltre, si può avere anche la risoluzione, risposta puntuale su una materia più circoscritta e definita.

Il contribuente non è comunque obbligato ad attenersi all'interpretazione, tuttavia se non ci si adegua in caso di verifica c'è una alta probabilità che ci sia contestazione, perché chi verifica segue la circolare, la risoluzione. Da l'idea di quale sarà la posizione dell'ufficio.

Circolari e risoluzioni inoltre sono importanti perché rappresentano il punto di vista dell'amministrazione. Se ci si adegua alla circolare e arriva una verifica fiscale e il verificatore contesta che non andava seguita quella strada, si può invocare il principio di legittimo affidamento. Può capitare anche che l'amministrazione nel 2016 fa una circolare, nel 18 fa un'altra circolare con diversa interpretazione e nel 2018 io mi adegua all'orientamento dell'amministrazione del '16: in questo caso il mutamento dell'orientamento dell'amministrazione significa che c'è l'esimente, il contribuente non può essere sanzionato se ha seguito le indicazioni precedenti. Quando si ha una controversia di fronte al giudice e vi sia un'incertezza interpretativa

risultante da sentenze contraddittorie, si deve indicare questa incertezza normativa. -> dinamica della buona fede dell'amministrazione e del contribuente (non può essere sanzionato per mutamento dell'interpretazione e incertezza normativa).

Via via che si sono fatti strada gli strumenti di dialettica tra agenzia e contribuenti si sono aggiunti altri strumenti oltre a circolari e risoluzioni, altri istituti più ampi, tale che si può dire che oggi l'agenzia svolga una funzione di consulenza.

L'interpello è un quesito rivolto dal contribuente all'agenzia che deve essere nominativo, preventivo (prima di compiere la scelta fiscale). Ci si rivolge all'agenzia e si descrive la situazione e si propone una soluzione. Se l'agenzia dà la ragione si vincola a quella risposta. Non è vincolante invece per il contribuente. Se si nega la ragione, il contribuente non è vincolato, ma probabilmente sarà soggetto ad accertamento. Vi è anche il silenzio assenso. Capita che a volte venga suggerito dal professionista di adeguarsi alle indicazioni della circolare, perché il consulente parte dalla lettura della circolare per l'interpretazione. Non si deve partire dalla circolare ma dalla lettura della norma.

Le soluzioni sono vincolanti per i funzionari dell'agenzia delle entrate? Nella stragrande maggioranza dei casi il funzionario non si prende la responsabilità di andare contro l'interpretazione dei vertici dell'agenzia. Ma potrebbe anche prendere una propria posizione. Qualora si dovesse accertare che il contribuente doveva attenersi, e il funzionario gli ha detto diversamente, ne risponde personalmente.

○ (INTERPRETAZIONE DELLA CORTE COSTITUZIONALE)

Voglio che deve fare il giudice, prima che si arrivi alla Corte: deve valutare se non vi sia un'interpretazione che possa essere adeguata ai principi costituzionali. In tal caso deve dare l'esito lui al contribuente. Se decide che non vi siano le condizioni deve rimetterla alla Corte, spiegando i motivi per cui non è riuscito a trovare una soluzione.

Dunque, la Corte costituzionale dà un'interpretazione di incostituzionalità di una norma, e in questo caso ha forza erga omnes.

➔ METODI E PROFILI PROBLEMATICI:

INTERPRETAZIONE LETTERALE

Metodo interpretativo estremamente semplice. Si tratta di attribuire il significato proprio delle parole secondo il loro senso comune. Consiste nell'individuazione del significato dei termini impiegati dal legislatore nell'enunciato, quale è ricavabile dal significato proprio delle parole e dalle loro connessioni grammaticali e sintattiche, tenendo altresì conto dei contesti discorsivi di cui i termini e le frasi fanno parte. L'interpretazione letterale deve essere sempre il punto di partenza, e vi sono casi in cui questa è sufficiente a dare un significato alla norma.

INTERPRETAZIONE LOGICA

Dall'interpretazione letterale va tenuta distinta quella logica, volta ad individuare l'intenzione del legislatore. È un'interpretazione volta a rintracciare la ragion sufficiente che spiega e giustifica l'emanazione della norma.

Ai fini di quest'interpretazione ci si può avvalere di un ventaglio di argomenti tra cui l'argomento sistematico-> guarda alla coerenza con le altre norme; non si guarda alla singola norma ma si estende l'area della ricerca contestualizzando le parole utilizzate dal legislatore e guardando al contesto, al significato più ragionevole rispetto ad esso, rispetto all'area disciplinare nella quale la norma si trova, e si possono avere diverse interpretazioni in base all'estensione della mia ricerca. Uno strumento può ad esempio essere la dimostrazione per assurdo.

Le disposizioni preliminari al c.c. ci dicono che qualora non basti il significato letterale si deve passare all'analisi dell'intenzione del legislatore, dalla quale non si può prescindere. Si può arrivare a capire il senso che il Legislatore intendeva dare alla norma grazie alla lettura dei lavori preparatori.

ESEMPIO DI INTERPRETAZIONE DI UNA NORMA

Statuto dei diritti del contribuente: nel contesto generale l'**articolo 12** dello statuto è preposto a disciplinare diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali. Siamo in una norma posta ad assicurare che il contribuente che sia posto sotto verifica abbia una tutela.

5. La permanenza degli operatori civili o militari dell'amministrazione finanziaria, dovuta a verifiche presso la sede del contribuente, non può superare i trenta giorni lavorativi, prorogabili per ulteriori trenta giorni nei casi di particolare complessità dell'indagine individuati e motivati dal dirigente dell'ufficio. Gli operatori possono ritornare nella sede del contribuente, decorso tale periodo, per esaminare le osservazioni e le richieste eventualmente presentate dal contribuente dopo la conclusione delle operazioni di verifica ovvero, previo assenso motivato del dirigente dell'ufficio, per specifiche ragioni.

Consideriamo il tema della permanenza dei verificatori presso il contribuente in occasione di una verifica fiscale. Prima dello Statuto non esisteva una norma di questo genere e capitava che le verifiche fiscali durassero anche anni. Ciò non è irrilevante al fine dello svolgimento di attività economiche. In ossequio anche dell'articolo 97 della Costituzione è stata scritta questa norma. Il termine stabilito tutelava esigenze dell'attività investigativa e al contempo economica.

Il periodo di permanenza presso la sede del contribuente di cui al primo periodo, così come l'eventuale proroga ivi prevista, non può essere superiore a quindici giorni lavorativi contenuti nell'arco di non più di un trimestre, in tutti i casi in cui la verifica sia svolta presso la sede di imprese in contabilità semplificata e lavoratori autonomi.

Secondo periodo: la verifica presso il contribuente può essere di 30 giorni (come affermato nel primo periodo) o di 15 giorni, quando il soggetto verificato sia un soggetto lavoratore autonomo o imprese in contabilità semplificata.

L'ultimo periodo del comma dice: *In entrambi i casi, ai fini del computo dei giorni lavorativi, devono essere considerati i giorni di effettiva presenza degli operatori civili o militari dell'Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente.*

Si parla di giorni lavorativi e non di calendario sia nel primo periodo sia nel secondo periodo.

Si specifica rispetto alla stesura originale il terzo periodo in cui si afferma “in entrambi i casi”. Il tenore letterale di questo periodo mi fa intendere che considero la tempistica sia guardando al primo periodo sia al secondo e dunque:

Quindici giorni nell’arco di tre mesi: i giorni cioè non devono essere continuativi. Criterio di computo di presenza effettiva.

Trenta giorni: conterebbero quelli di effettiva presenza ma in questo caso è contraddittorio perché non viene detto come al secondo periodo “nell’arco di massimo un trimestre”. Potrebbero in questo caso stare quanto tempo vogliono.

In realtà spostandosi da un’analisi letterale ad un’analisi logica scopriamo che il penultimo e ultimo periodo sono stati introdotti contemporaneamente.

“In entrambi i casi” si riferisce solo al secondo periodo e dunque al caso di *imprese in contabilità semplificata* e al caso di *lavoratori autonomi*, e non al contribuente del primo periodo.

Il decreto-legge era uguale a quello convertito in legge ma anziché “in entrambi i casi” diceva “anche in tali casi”. In sede di conversione in legge c’è stata la modifica. “Anche in tali casi” avrebbe significato in tutti i casi, piccoli lavoratori ma anche negli altri (di durata 30 giorni). È stato modificato e durante la discussione su questo si è discusso che “anche in tali casi” sarebbe significato per tutti, dando un’estensione non voluta. Dunque, è stato modificato con “in entrambi i casi” riferendosi a quelle due categorie di soggetti.

La giurisprudenza però non condivide questa posizione. Le sentenze di cassazione non hanno accolto questa interpretazione, in quanto molte controversie erano giunte alla cassazione prima dell’aggiunta dei periodi successivi al primo. Dunque, la cassazione ha continuato a seguire sé stessa e a dare l’interpretazione precedente al 2011.

Evasione fiscale, elusione ed abuso del diritto

Tema scivoloso frutto di un’evoluzione graduale sul piano normativo e della giurisprudenza.

EVASIONE= sottrazione al prelievo non consentita dall’ordinamento. Va inteso come qualsivoglia atto o fatto riconducibile al contribuente che determina sottrazione di materia imponibile al pertinente tributo. L’evasione può essere semplice o con simulazione, ossia avvalendosi di espedienti finzionistici ed ingannatori.

Vi sono tuttavia norme di evasione consentite dall’ordinamento. Un esempio è rappresentato dalla *cedolare secca*, per cui è consentito un beneficio del proprietario della casa perché le entrate che gli derivano dall’affitto non vanno a concorrere col reddito ma le tassa con un’aliquota alternativa; si sottrae al prelievo, ma è una sottrazione consentita rispetto al pagare l’affitto in nero.

L’ordinamento offre dunque su un piano di pari dignità un regime ordinario o un regime sostitutivo tra cui scegliere liberamente. Si è legittimati ad un prelievo inferiore, sono mezzi consentiti dall’ordinamento.

Ci sono un novero enorme di situazioni intermedie, e a queste situazioni l’ordinamento nel tempo ha apprestato strumenti di reazione che sono cambiati nel tempo. **ELUSIONE**

In assenza totale di norme antielusione, e la prima norma è stata introdotta nel 1990, si poteva parlare di **elusione** quando si faceva una **scelta di pianificazione fiscale che consente un risparmio fiscale grazie all'aggiramento di previsioni normative**.

Ad esempio, do luogo a una successione di operazioni e conseguuo lo stesso risultato economico ma con prelievi minori.

L'elusione consiste in operazioni architettate per ottenere risultati simili a quelli conseguibili con i negozi previsti dalla norma tributaria elusa, evitando il più pesante trattamento tributario contemplato da tale norma.

Valutare se il risparmio d'imposta è consentito o meno è una considerazione di tipo giuridico. Fino a fine anni '80 esistevano le bare fiscali, si vendevano e si faceva una fusione per incorporazione e la società si poteva spendere tutte le perdite della società acquistata. Era possibile, finché non si è creata una norma di contrasto.

Parlare di elusione come di strumento per aggirare correttamente il prelievo fiscale non è corretto, se c'è uno strumento di contrasto è evasione, altrimenti è pianificazione fiscale.

Evasione- tra le due tutto è lecito a meno che non ci sia una norma di contrasto-Pianificazione fiscale.

Le prime norme introdotte sono cosiddette speciali. Non raccolgono tutte le possibilità, ma singole questioni. Non si parla di norma generale antielusiva ma di un reticolo di norme speciali antielusive. A fronte di queste la pianificazione fiscale è lasciata a chi molto abilmente riesce a infilarsi in questo reticolo.

-> Nel 1990 l'**art 10** introduce una norma quasi definibile come generale (si applica a una serie circoscritta di fattispecie).

-> Nel '97 si introduce poi l'**articolo 37 bis**, che fino a qualche tempo fa rappresentava la norma quasi generale antielusiva prevista dal nostro ordinamento.

Era articolata in due parti: primo e secondo comma di natura generale e terzo comma speciale.

Al 1° comma diceva che sono opponibili all'amministrazione finanziaria atti, fatti e negozi con fine principale di ridurre il prelievo.

Al 3° comma non è più generale, perché dice che la norma si applica a determinate situazioni.

Siccome creava un eccesso di potere discrezionale da parte degli uffici venne previsto un contrappeso: prima di contestare, l'amministrazione aveva il dovere di convocare il contribuente e chiedere chiarimenti. Se dimostrava che l'operazione aveva ragioni economiche valide la norma non si applicava.

Un altro contrappeso era poi rappresentato dal fatto che il contribuente poteva preventivamente contattare l'amministrazione comunicando l'operazione che voleva attuare e chiedendo un bollino di via libera.

Tutto ciò funzionava abbastanza bene ma nel 2008 improvvisamente la Corte di Cassazione ha ritenuto che fosse possibile contestare non solo la norma ma fosse possibile anche ipotizzare una situazione diversa dal 37bis di abuso del diritto. La giurisprudenza conia infatti un nuovo concetto di sottrazione al prelievo, puramente dottrinale, modellato dal 37bis ma di applicazione molto più larga. Ogni forma di risparmio d'imposta può esser considerata tale. Ciò rende ogni operazione rischiosa per il contribuente, si contrae l'iniziativa economica. Il concetto di elusione e abuso non è

mai assoluto ma sempre relativo alle disposizioni vigenti. Ci può esser un abuso se c'è una norma abusata.

-> C'è stata una reazione giurisprudenziale eccessiva che ha portato incertezza del diritto, fin quando nel 2015 il legislatore interviene introducendo l'**articolo 10 bis** nello Statuto, norma generale antiabuso. Cambia di nuovo ciò che è consentito e non consentito.

L'articolo al punto 1 afferma: *Configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. Tali operazioni non sono opponibili all'amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni.*

Limite tra abuso del diritto, pianificazione fiscale, interpretazione delle norme ortodossa, fisiologica e patologica?

Non tutte le forme di ricerca di un prelievo minore sono illecite. La pianificazione fiscale è perfettamente legittima. Definire l'elusione diviene più difficile perché è un utilizzo delle norme strumentale, per ottenere un prelievo fiscale inferiore a quello che sarebbe stato con l'utilizzo fisiologico all'interno dell'ordinamento tributario; c'è una forte componente soggettiva nel valutare cosa sia fisiologico e patologico. Servono parametri di riferimento, che nel tempo possono anche cambiare. Questa indeterminatezza ha indotto per molti anni il legislatore a non far ricorso a una norma antielusiva generale. Il nostro sistema tributario non era ancora pronto a gestire questa alta discrezionalità. Si è preferito creare tante norme particolari. Si è arrivati ad una norma quasi generale. Quando si è arrivati ad una norma generale (l'art 10bis dello Statuto) è stato subito accompagnato da contrappesi; il legislatore che ha disciplinato l'abuso del diritto ha previsto dei limiti all'utilizzo di questa norma e un complesso di diritti dei contribuenti, per impedire l'abuso di questa norma. È una norma la cui applicazione da parte dell'amministrazione non è stata larga. Ancora oggi tende a non esser utilizzata. Questo perché l'amministrazione ancora usa prudenza per l'incertezza cui può dar luogo.

I contribuenti si trovano in una situazione incerta, le scelte sono più complesse, richiedono maggior consapevolezza.

PROCEDIMENTO TRIBUTARIO

Si tratta di un procedimento amministrativo che parte da un'attività di verifica da parte dell'amministrazione finanziaria verso il contribuente.

Controlla che il contribuente abbia assolto nel rispetto delle norme le obbligazioni tributarie, ossia la corretta determinazione dell'imponibile e dell'imposta, in quanto il nostro sistema tributario è incentrato sulla dichiarazione dei redditi da parte del contribuente, che conoscendo le regole tributarie predispone a determinate scadenze la determinazione dei redditi, determina il reddito da assoggettare a tassazione. Una volta presentata e versata l'imposta ha adempiuto alla sua obbligazione (determinare reddito, imposta e versarla allo stato). L'imposta è determinata per singoli periodi d'imposta di valenza autonoma. Nel '73 vi è stata questa riforma che ha attribuito al contribuente questo ruolo.

Il ruolo dell'amministrazione finanziaria è di controllare la dichiarazione dei redditi, alla luce di poteri che gli sono attribuiti dall'ordinamento.

Questi poteri sono diversi, di controllo, verifica, ispezione, in ragione del principio costituzionale della capacità contributiva.

Dunque, il PROCEDIMENTO TRIBUTARIO è dunque un procedimento che prende avvio con attività di controllo e verifica della dichiarazione del contribuente)

L'amministrazione finanziaria si identifica innanzitutto nell'Agenzia delle entrate, articolazione che dipende direttamente dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, e l'altro organo dello stato è la Guardia di finanza.

▪ AGENZIA DELLE ENTRATE

Organizzata territorialmente. Si ha la direzione centrale a Roma articolata in tante divisioni, e poi territorialmente vi sono molte strutture per maggior efficacia nell'attività di controllo. A livello regionale, l'organo competente è la direzione regionale che al suo interno ha tante articolazioni. Le più rilevanti sono l'ufficio accertamento e controlli fiscali e l'ufficio legale. Il primo ha funzione di controllare la posizione di determinati soggetti, ossia quelli che hanno sede nella regione in cui ci si trova che sono di grandi dimensioni (sopra una certa soglia). A sua volta la direzione regionale è divisa in tante direzioni provinciali e all'interno di esse vi sono tanti uffici che si occupano del controllo di soggetti con sede nella provincia e volume inferiore di affari. ▪

GUARDIA DI FINANZA

Anche essa articolata su diversi livelli. È un corpo di polizia. È articolata in comando centrale, comandi regionali e provinciali, con competenze su determinati contribuenti.

Funzionari e dirigenti sia della Guardia di Finanza sia dell'Agenzia delle Entrate hanno medesimi poteri e medesime attribuzioni previste dall'ordinamento.

La differenza è determinata dal fatto che il procedimento tributario si articola in due fasi importantissime: ISTRUTTORIA ed ACCERTAMENTO, e a seconda della fase la competenza è di un determinato soggetto:

- l'attività **istruttoria** riguarda l'esercizio dei poteri di controllo, indagine verifica attuati da Guardia di Finanza e Agenzia delle Entrate. È il momento iniziale del procedimento tributario. È una fase che può durare molto tempo, e che si conclude con il processo verbale di constatazione. La norma ci dice che le violazioni alle norme tributarie in senso generale sono contestate mediante questo processo (Legge del 1929 n.4 art 24). Questo atto chiude la fase istruttoria.
- L'**accertamento** invece è la fase che prende avvio dalla conclusione dell'attività istruttoria, di esclusiva competenza della Agenzia delle entrate, ed è caratterizzata dall'esercizio di un potere, ad essa esclusivamente attribuito dall'ordinamento, di tradurre le violazioni contestate in un accertamento di un maggior reddito e dunque di una maggiore imposta a danno del contribuente. Dunque, in questa fase l'Agenzia valuta e formula al contribuente la richiesta di maggiori imposte e provvede alla irrogazione di sanzioni. L'atto conclusivo è l'avviso di accertamento: documento nel quale l'amministrazione finanziaria riepiloga l'esito dei controlli, spiega le ragioni giuridiche delle violazioni del contribuente, determina un maggiore reddito in capo ad esso, e sanziona.

Le sanzioni possono essere amministrative (pecuniarie) e in alcune fattispecie penali (reclusione).

Con l'atto di accertamento si ha un'incidenza nella sfera patrimoniale del soggetto sanzionato, in quanto l'amministrazione richiede il versamento di imposte non liquidate in maniera corretta. Ha un'efficacia molto rafforzata a seguito della norma introdotta dal governo Monti per cui viene inteso come un atto immediatamente esecutivo: con quell'atto sin da subito si può pretendere che si adempia a quell'obbligazione.

- Si apre poi la fase di **riscossione**. (da parte dell'Agenzia delle Entrate Riscossione). Fase che si apre decorsi determinati termini dalla notifica di accertamento. Vengono e coattivamente richiedono il versamento, ricorrendo anche ad ipoteca, pignoramento.

Il contribuente di fronte a ciò come si comporta? L'altro elemento caratterizzante del procedimento sono i diritti e garanzie che l'ordinamento riconosce al contribuente. È vero che l'amministrazione finanziaria dispone di forti poteri, ma il contribuente può difendersi in tanti modi e in tante sedi, e in diverse fasi del procedimento, sia nella fase istruttoria sia in quella dell'accertamento, sia di fronte alla giustizia tributaria.

Una volta ricevuto un atto di accertamento, al contribuente sono riconosciute molte possibilità: posso percorrere diverse ipotesi. Sono possibilità che attengono ad una fase amministrativa: **strumenti deflattivi del contenzioso**, che permettono di non andare davanti al giudice, ossia acquiescenza e accertamento con adesione; mentre l'altra possibilità è di proporre ricorso alla **giustizia tributaria** che si articola in tre gradi di giudizio di fronte a determinati organi giurisdizionali: commissioni provinciali, appello (commissione tributaria regionale è il giudice competente) e questi due attengono al grado ... e infine l'ultimo grado è la Cassazione.

Si ha infatti una GIUSTIZIA TRIBUTARIA, ordinamento costituito da giudici tributari con il compito di giudicare gli accertamenti emessi dalla ADE sulla base di una opposizione effettuata dal contribuente.

(**PACE FISCALE**: due strumenti che il governo sta varando da una parte per portare più soldi nelle casse dell'erario rispetto a tutte le somme che non si riescono a riscuotere, e questo primo provvedimento si chiama "rottamazione ter" – rottamare un carico pendente iscritte a ruolo, ter perché i governi precedenti avevano già fatto due rottamazioni -, dall'altra la definizione dei contenziosi tributari pendenti)

Dunque, ricevuto l'avviso o si accetta o si ricorre ad uno dei due strumenti.

Vi sono poi due strumenti intermedi che sono mediazione tributaria e conciliazione giudiziale.

Nello specifico:

FASE ISTRUTTORIA

Fase in cui l'amministrazione controlla tramite indagine l'esatto adempimento dei contribuenti. Ha natura conoscitiva.

Finalità: queste notizie vanno ricercate perché dal momento che il sistema è incentrato sulla dichiarazione del contribuente, per verificare che questi siano corretti si deve andare più a monte e acquisire informazioni per verificare quei dati.

Tutele che si riscontrano nell'attività istruttoria: c'è l'interesse del contribuente di non subire passivamente il controllo, e vi sono diritti garantiti costituzionalmente che possono essere compressi a seguito di un'attività di controllo.

Poteri istruttori: la norma principale è il **d.p.r. n.600 del 1973** che è il testo unico sull'accertamento, ai fini delle imposte dirette e ai fini dell'iva stessi poteri sono disposti dal **d.p.r. n.633 del 1972**.

Vi sono tre aree principali di poteri:

1° AREA: *poteri che consentono al soggetto sottoposto o da sottoporre al controllo richieste di informazioni o documenti o inviti a comparire, perché fornisca elementi utilizzabili ai fini dell'accertamento nei suoi confronti.*

Potere di chiamare, interrogare il contribuente mediante la richiesta di informazioni, dati (riguardanti il proprietario o una persona diversa da esso), o invitandolo a comparire presso i propri uffici. Il contribuente è obbligato a rispondere.

2° AREA: *poteri che si concretizzano nell'intervento diretto presso i luoghi in cui il contribuente svolge le proprie attività imprenditoriali e professionali e/o presso altri locali lo stesso riferibili diversi dai precedenti, fra cui ad esempio l'abitazione privata. Essi sono esercitati attraverso gli accessi, le ispezioni e le verifiche.*

Area caratterizzata da poteri più stringenti, che consistono nella possibilità di accedere presso l'azienda, e in determinati casi anche presso l'abitazione privata. In questo caso l'interesse costituzionale al rispetto delle norme tributarie è superiore addirittura alla inviolabilità del domicilio, anch'esse norma costituzionale.

3° AREA: *poteri che permettono di inoltrare a enti od organismi qualificati o soggetti diversi da quello sottoposto o da sottoporre a controllo, richieste di informazioni e di documenti, allo scopo di acquisire elementi utili ai fini dell'accertamento nei confronti del contribuente medesimo.*

quella più nascosta, perché si può consultare soggetti diversi dal contribuente. cosiddette indagini bancali o finanziarie.

2° e 3° AREA: soprattutto per la seconda, l'esercizio di questi poteri costituisce una forte violazione dei diritti e delle prerogative del contribuente. sono stati previsti gli **ATTI DI AUTORIZZAZIONE** dall'ordinamento, per cui deve esserci un'autorizzazione che rimuove il vincolo all'esercizio di quei poteri istruttori. L'autorizzazione viene da un'autorità gerarchicamente superiore a coloro che effettueranno la verifica, ossia il **capo dell'ufficio** dell'Agenzia delle entrate e il comandante del reparto della Guardia di finanza. Questa autorizzazione deve indicare determinati elementi (li vedremo in seguito).

Qualora invece si volesse accedere presso l'abitazione propria serve un'autorizzazione di un'autorità esterna all'autorizzazione stessa: del **Procuratore della Repubblica** competente per territorio, che potrà rilasciare l'autorizzazione *soltanto in caso di gravi indizi di violazioni tributarie*.

Tre grandi categorie:

- 1° categoria: convocare il contribuente: esercizio di poteri che non presuppone nessuna autorizzazione;
- 2° categoria: poteri che consistono nell'accesso presso la sede del contribuente, azienda o abitazione privata;
- 3° categoria: possibilità che si ha di richiedere. Informazioni presso soggetti diversi dal contribuente (es: banche)

Queste tre categorie costituiscono l'essenza della fase istruttoria: con l'esercizio di questi poteri mira a reperire tutti i dati possibili per effettuare l'accertamento nei confronti del contribuente. Il fine di tutta questa attività è quello di verificare, partendo dalla dichiarazione dei redditi, l'adempimento corretto degli obblighi. È un'attività a posteriori rispetto alla data di presentazione della dichiarazione. Il contribuente deve autoliquidare la propria imposta per autonomo periodo d'imposta.

Se devo pagare l'Irpef del 2017 la pago entro il 30 giugno o 20 agosto del 2018 e presento la dichiarazione entro il 31 ottobre. Da quel momento si apre la possibilità che sia sottoposta al controllo amministrativo.

Da quel momento l'amministrazione ha 5 anni di tempo per controllare. Dopo quel periodo nulla può esser fatto verso il contribuente.

Art 12 legge n. 212 del 2000

Ci dice quali sono i vincoli dell'amministrazione e i diritti del contribuente.

Comma 7 disposizione più rilevante in termini di diritto di difesa del contribuente. È stato oggetto di molte interpretazioni della giurisprudenza. Pone la differenza tra istruttoria e accertamento.

7. Nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo (sia che sia rilasciato dalla guardia di finanza sia dall'agenzia delle entrate), il contribuente può (non deve) comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza.

In sostanza ci dice che il contribuente che ha preso cognizione piena delle conclusioni dell'attività istruttoria, che sono compendiate nel processo verbale di costatazione, può difendersi contro le contestazioni formulate, consente di comunicare all'agenzia delle entrate, ente che poi comporrà l'avviso di accertamento, le tesi con cui difendersi, al fine di difendere la propria posizione e al fine di evitare che l'agenzia emetta l'avviso di accertamento. È una norma che anticipa il diritto di difesa nel Procedimento. Non è una disposizione fine a sé stessa, in quanto le contestazioni da presentare entro 60 giorni sono da valutare obbligatoriamente dall'amministrazione.

Criticità e aspetti di rilevanza della disposizione: le criticità sono che ... lo spazio temporale di difesa non può esser compreso dall'amministrazione.

Prima criticità: cosa succede se l'amministrazione emette l'avviso di accertamento prima dei 60 giorni?

Seconda criticità: se il contribuente presenta le sue osservazioni nei 60 giorni e l'amministrazione se ne disinteressa emettendo l'avviso di accertamento senza valutare la posizione del contribuente cosa succede?

La norma nulla dice riguardo ciò. La risposta si rinviene a seguito di un iter giurisprudenziale articolato: si è giunti ad una conclusione analizzando le ultime decisioni della Corte della cassazione a riguardo.

Sistema dei singoli tributi: →

IRPEF

All'interno del Testo unico delle imposte sui redditi (TUIR) l'impianto strutturale è rimasto lo stesso, nonostante i vari cambiamenti.

L'IRPEF a partire dal 2003 ha mutato anche denominazione e si chiama IRES. Col cambiamento di denominazione sarebbe dovuta cambiare anche la tipologia dei soggetti passivi colpiti, andava applicata solo alle società, ma in realtà questo non si è verificato, i soggetti sono rimasti gli stessi.

PROGRESSIVITA' DELL'IRPEF: si ha maggior incidenza percentuale del prelievo man mano che si incrementa il reddito a disposizione del contribuente.

Per quanto riguarda l'IRPEF va guardato a vari elementi per capirne la conformazione:

- Presupposto oggettivo
- Soggetti passivi
- Criteri di determinazione della base imponibile
- Aliquota massima

PRESUPPOSTO OGGETTIVO

Art. 1 Presupposto dell'imposta

1. *Presupposto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche è il possesso di redditi in denaro o in natura rientranti nelle categorie indicate nell'articolo 6.*

Per possesso si intende una definizione diversa da quella del diritto privato, e significa la disponibilità di quel reddito, che per certe categorie di reddito corrisponde all'incasso, mentre per altre non è necessario l'incasso materiale ma è da intendersi in senso lato.

Principio: tassatività delle fattispecie imponibili. È tassabile solo la situazione prevista come tale dall'ordinamento. Non ci sono norme generali che possono coprire tutte le fattispecie. Questo per un'esigenza di certezza del diritto. per questo motivo l'attuale sistema è da definirsi "chiuso", volto a sottoporre a prelievo le sole fattispecie reddituali analiticamente individuate.

La permanenza del sistema di tassazione su base casistica ha fatto sì che il legislatore andasse in cerca delle situazioni tassabili. Ciò comporta che le norme crescono col tempo e si introducono sempre nuove fattispecie tassabili e il sistema diviene sempre più complesso. Il grande beneficio rimane quello della certezza del diritto.

Il primo comma fa un rinvio quanto al presupposto per cui ho all'interno dell'Irpef sei categorie di reddito e le fattispecie tassabili devono rientrare in una di queste sei. La ragione di questa classificazione è che a ciascuna categoria di reddito corrispondono modalità di produzione del

reddito che possono esser molto diverse l'una dall'altra; sarebbe difficile un'unica modalità.

Ogni categoria costituisce in sé e per sé considerata un autonomo "sistema" dotato di proprie specifiche regole per la concreta determinazione dei redditi ad essa ascrivibili.

Rimane la regola che soltanto ciò che è riconducibile ad una delle categorie è tassabile. Non può esserci una base imponibile non prevista dalla legge.

Art. 6: Classificazione dei redditi

1. I singoli redditi sono classificati nelle seguenti categorie

- a) redditi fondiari;
- b) redditi di capitale;
- c) redditi di lavoro dipendente;
- d) redditi di lavoro autonomo;
- e) redditi di impresa;
- f) redditi diversi -> raccoglie tutte le fattispecie che sono per il legislatore meritevoli di tassazione ma non sono riconducibili ad una delle cinque categorie precedenti. Dunque, cinque sono principali e una residuale.

Articolo 6

2. I proventi conseguiti in sostituzione di redditi, anche per effetto di cessione dei relativi crediti, e le indennità conseguite, anche in forma assicurativa, a titolo di risarcimento di danni consistenti nella perdita di redditi, esclusi quelli dipendenti da invalidità permanente o da morte, costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti o perduti.

Nel caso di assicurazione, di risarcimento danni, questi proventi sono tassati come quelli provenienti da lavoro. La distinzione che va fatta è tra risarcimento del danno da lucro cessante, su cui si applica la tassazione, o danno emergente, che invece non è assoggettato a tassazione. Ad esempio: un lavoratore autonomo quale il commercialista subisce un infortunio per il quale non può lavorare per dei mesi. In sostituzione al lavoro l'assicurazione gli paga 100€ al giorno e inoltre gli cede 2000€ come risarcimento. In questo caso i 100€ sono un provento in sostituzione al reddito da lavoro, e sono dunque tassati, mentre gli altri 2000€ non sono tassabili, poiché non solo non sono riconducibili a redditi da lavoro autonomo, ma non costituiscono neanche fattispecie tassabile perché nessuna norma ne prevede la tassazione. C'è dunque un incasso non assoggettato a tassazione.

Beni in natura: L'articolo 1 ci indica che sono rilevanti non solo le componenti monetarie, ma anche i beni in natura, qualora siano il corrispettivo dell'attività professionale. In seguito, devo convertire il provento in natura in un equivalente in denaro. Nell'ambito dei redditi da lavoro indipendente è molto frequente ciò. Spesso delle componenti delle retribuzioni sono in natura. Tutti quei beni sono tassabili (un esempio è l'auto aziendale).

SOGGETTI PASSIVI

Art. 2 Soggetti passivi 1. Soggetti passivi dell'imposta sono le persone fisiche, residenti e non residenti nel territorio dello Stato.

(Non interessa la cittadinanza ma la residenza)

DIFFERENZE TRA RESIDENTI E NON: tra soggetti residenti e non c'è una diversità in termini di criteri di determinazione della base imponibile. I soggetti residenti scontano l'Irpef su tutti i loro redditi ovunque siano prodotti nel mondo. I non residenti invece scontano le imposte italiane secondo il c.d. principio di territorialità, ossia limitatamente ai redditi prodotti nel territorio dello stato. C'è un'altra differenza: mentre il residente ha una tassazione in massa di tutti i redditi in forma progressiva, il soggetto non residente viene tassato in forma isolata e non c'è di norma l'imposizione su base progressiva.

Vi è il problema della doppia imposizione. Viene risolto con delle norme.

La residenza dal punto di vista fiscale delle persone fisiche si determina con tre parametri: residenza anagrafica, domicilio e residenza ai sensi del codice civile:

2. *Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo di imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile.*

Si adotta un criterio civilistico e non tributario per la determinazione.

Periodo di riferimento temporale: "per la maggior parte del periodo d'imposta" va inteso come sei mesi più un giorno o 182 giorni negli anni bisestili. I presupposti sono leggermente diversi gli uni dagli altri:

il più semplice è quello dell'iscrizione all'anagrafe dei residenti (se sarà cittadino italiano avrà anche altri diritti quali il voto; se non è italiano può comunque iscriversi, è residente ai fini fiscali). Il dato è puramente formale; se volessi ritenermi non residente dovrei cancellarmi dall'anagrafe, ma devo comunicare dove vado ad iscrivermi, in Italia o all'estero. Mi cancello dall'anagrafe dei residenti e mi inserisco in una lista apposita: AIRE (anagrafe italiani residenti all'estero); il cittadino non italiano che si cancella non deve iscriversi all'AIRE. La semplice iscrizione basta per la residenza fiscale. Ma la cancellazione non basta.

Per quanto riguarda residenza e domicilio al legislatore interessa dove la persona fisica abbia stabilito il centro degli interessi economici ed affettivi; si guarda alla presenza fisica, non alla quantità di lavoro.

Abuso del trasferimento fittizio di residenza

Tra il '97 e il '98 il ministro delle finanze si inventò una misura restrittiva dell'abuso del trasferimento fittizio di residenza. Fu redatta una lista di 300 "vip" presi dall'AIRE e si andò a verificare uno per uno se effettivamente fossero all'estero. Il caso più celebre fu il caso Pavarotti. Dopo il caso Pavarotti si passò all'introduzione del **2-bis**: si stabilisce una inversione dell'onere della prova. Per chi sposta la residenza verso paradisi fiscali, il trasferimento di residenza produce effetti solo nella misura in cui sono loro a dimostrare che effettivamente siano residenti lì.

2-bis. Si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in Stati o territori diversi da quelli individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale.

Con questa norma si ha avuto un cambio di tendenza. L'inversione dell'onere della prova va maneggiato con cura. Non si può fare con grandi numeri di cittadini. Per questo è stata limitata ai paradisi fiscali. Quello che è sfuggito al legislatore è che esistevano anche all'interno delle giurisdizioni europee dei regimi tributari di vantaggio delle persone fisiche. Il Regno Unito offriva lo status del "residence but not domicile" con una tassazione molto conveniente. Tutti quelli che andavano in paradisi fiscali iniziarono ad andare a Londra. Non si poteva limitare il diritto al libero stabilimento. Dunque, si fece un'altra lista di vip che si erano trasferiti a Londra. Un altro caso fu Valentino Rossi. Si giunse a capire che il centro degli interessi affettivi comprendeva anche amici.

Oggi il fenomeno di abuso è abbastanza contenuto.

Si pongono altre due questioni:

Capita che venga detto che i tre criteri sono tra loro alternativi. In perfetta buona fede può capitare che una persona trasferisca la residenza all'estero ma si dimentichi di iscriversi all'AIRE. Il criterio formale prevale sul sostanziale e dunque fiscalmente è residente in Italia. La giurisprudenza dice che se non ci si cancella dall'anagrafe si rimane per legge residente in Italia. Il rimedio cui la Cassazione è giunto è che: il fatto che ci siano tre criteri fa sì che se non mi cancello dall'anagrafe ma vado all'estero c'è un caso di doppia residenza. C'è una moltiplicazione del prelievo. Intervengono le convenzioni internazionali, che lo Stato italiano ha stipulato con i più importanti Stati del mondo.

Prevedono oltre gli strumenti per evitare la doppia imposizione internazionale anche una regola a monte per risolvere i casi di doppia residenza (notevole anche nel caso in cui ho interessi economici in uno stato e affettivi in un altro, o se non mi ricordo di iscrivermi all'AIRE). C'è una clausola per la risoluzione dei casi di doppia residenza: norme che a seconda delle circostanze permettono di decidere a chi dare la residenza.

A quali condizioni ci si può considerare invece non residente? La premessa è quella della norma che mi dice il requisito per esser residente. È sufficiente che non integri nessuno dei tre requisiti. Il problema nasce dopo: comma 2bis art.2, norma (l) che se pur contenuta in un complesso di norme di natura sostanziale è a metà tra norma sostanziale (impositiva) e procedimentale (attiene alle fasi poste in essere tra fisco e contribuente per applicare il contenuto) e ci dice che *sono altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini pur cancellati e trasferiti in territori diversi...*

Dice che sono comunque residenti nel territorio i cittadini italiani che pure non hanno l'iscrizione nell'anagrafe perché si sono cancellati (Aire) [Attribuisce, unica norma, un rilievo fiscale alla cittadinanza, e non alla residenza] ma si sono trasferiti verso una serie di paesi considerati paradisi fiscali. Viene detto salvo prova contraria: pur la norma prevedendo una presunzione relativa di legge di permanenza di residenza, è ammessa la prova contraria su domicilio e residenza, perché dall'anagrafe mi sono già cancellato.

Quindi → primo se non ho né anagrafe, né domicilio, né residenza non si pongono problemi.

→ Se vado in un paradiso fiscale devo dare la prova (norma di procedimento non di sostanza) altrimenti sono ancora residente e non vale la cancellazione dall'anagrafe.

→ Se non mi trasferisco verso paradisi fiscali ma in generale: cosa posso fare per ritenermi trasferito all'estero? Caso tipico: mi cancello dall'anagrafe mi trasferisco a Parigi dove

effettivamente lavoro, ma la mia famiglia rimane in Italia. Conseguentemente mantengo un legame importante con lo stato. Mi posso considerare trasferito all'estero? Si pone un problema più che di doppia imposizione, di doppia residenza. Entrambi gli stati mi assoggetteranno con sistema progressivo. Trovo la soluzione nelle Convenzioni bilaterali: a monte risolvono la doppia residenza, prima della doppia imposizione. Guardo la convenzione Italia-Francia per vedere come risolve il caso. Può capitare, e ci sono casi di giurisprudenza ai giorni d'oggi arrivati alla Cassazione, che per quanto si sia trasferita la famiglia all'estero, il lavoro, se ci si dimentica di cancellarsi dall'anagrafe e di iscriversi all'Aire si rimane comunque residente. È coerente con ciò che abbiamo detto perché si integra il primo requisito. La Cassazione ha dunque ragione. Ha via d'uscita? Può invocare l'articolo 10 dello Statuto, il principio di buona fede, ma non è sufficiente. Nella difesa devo semplicemente invocare l'applicazione della convenzione.

Difficilmente l'amministrazione spontaneamente evita di fare un accertamento seguendo il principio di buona fede.

BASE IMPONIBILE

Art. 3 Base imponibile 1. *L'imposta si applica sul reddito complessivo del soggetto, formato per i residenti da tutti i redditi posseduti al netto degli oneri deducibili indicati nell'articolo 10 e per i non residenti soltanto da quelli prodotti nel territorio dello Stato.*

I soggetti residenti scontano l'Irpef su tutti i loro redditi ovunque siano prodotti nel mondo. I non residenti invece scontano le imposte italiane secondo il c.d. principio di territorialità, ossia limitatamente ai redditi prodotti nel territorio dello stato.

DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA

Se la stessa persona fisica è titolare di più categorie di reddito, in capo allo stesso soggetto devo fare una segmentazione delle categorie, poiché ognuna ha le sue modalità di produzione del reddito diverse.

È un'operazione complessa che se fatta in mala fede può comportare arbitraggi fiscali.

L'ordine di redditi corrisponde ad una complessità crescente del reddito e di regole di determinazione di esso.

Nella tipologia di reddito da lavoro autonomo, la componente dei fattori produttivi, ossia la componente materiale, quanto alla concorrenza alla formazione del reddito, è meno importante che nel reddito d'impresa, dove è molto importante il ruolo svolto dall'imprenditore nella combinazione dei fattori produttivi, che nell'insieme compongono l'azienda. Nel reddito di lavoro autonomo (arti e professioni) la componente principale è l'apporto intellettuale, anche se si avvale di fattori produttivi. Per questo, le diverse modalità di determinazione del reddito sono coerenti con la modalità di produzione di quel reddito.

L'imputazione al periodo d'imposta avviene secondo diversi principi a seconda della tipologia di reddito:

- *Principio di cassa* nel caso di redditi da lavoro dipendente, autonomo, di capitale e diversi:

ossia in base alla percezione; si deduce un costo se materialmente pagato, un ricavo se materialmente incassato;

- *Principio di competenza* nel caso di redditi d'impresa: in base alla maturazione-> - *Principio del periodo di possesso* per i redditi fondiari e immobili.

Il principio di inerenza è un pilastro che serve sia per le persone fisiche (per capire se si riferisce alla categoria giusta) sia per le società di capitali (in questo caso o si riferisce o non si riferisce all'attività, è più semplice trovare l'inerenza). Le singole categorie hanno regole proprie ma prima di quantificare il reddito dobbiamo attribuire l'inerenza.

FASI DEL PROCEDIMENTO DELLA DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA:

- Il primo passo è attribuire le componenti di reddito e determinare i redditi appartenenti a ciascuna categoria, secondo le regole proprie di ognuna di esse;
- Sommo poi tutti i redditi quantificati nelle varie categorie, con conseguente calcolo del reddito complessivo;
- Ho un reddito lordo, che si produce nel periodo d'imposta.

PERIODO D'IMPOSTA (1 al 31 dicembre): L'obbligazione tributaria, l'insorgenza del debito fiscale, si determina in forma autonoma per ciascun periodo d'imposta. La regola cardine è quella dell'autonomia dei periodi d'imposta.

È ammessa nella formazione del reddito lordo la deducibilità delle perdite derivanti dall'esercizio di impresa. Quella perdita concorre a formare debito complessivo. Le uniche categorie di reddito che nell'ambito dell'Irpef possono dar luogo a redditi negativi sono reddito d'impresa e da lavoro autonomo.

- Dal reddito lordo si deducono gli oneri deducibili, componenti rilevanti ai fini della capacità contributiva della persona fisica ma che non abbiano già concorso a formare una singola categoria di reddito.

Sono componenti rilevanti dal punto di vista della capacità contributiva, ma non sono riferibili ad una singola categoria di reddito, ma all'individuo. Si guarda all'articolo 10 del testo unico.

- Si ha conseguente calcolo del reddito netto. Al reddito netto si applicano le aliquote dell'Irpef e ciò determina l'IMPOSTA LORDA.
- Deduco le detrazioni d'imposta e determino l'imposta netta dovuta.
- Detraggo acconti, ritenute dei crediti d'imposta e trovo l'imposta da versare materialmente.

CATEGORIE DI REDDITO

Classificazione dei redditi: di complessità crescente.

Non si può pensare di classificare i redditi allo stesso modo. Vi sono varie differenze tra uno e l'altro: ad esempio, nel reddito da lavoro dipendente non si deduce nulla, si tassa il reddito lordo.

Per quanto riguarda l'autonomo sono invece ammessi costi con principio di inerenza. Vado perciò innanzitutto ad attribuire i cespiti produttivi a monte, prima di unire tutti i singoli redditi in uno complessivo.

REDDITI FONDIARI

Art 25 1. Sono redditi fondiari quelli inerenti ai terreni e ai fabbricati situati nel territorio dello Stato che sono o devono essere iscritti, con attribuzione di rendita, nel catasto dei terreni o nel catasto edilizio urbano.

(non si tratta di redditi d'impresa, perché in quel caso non si produce il reddito fondiario ma i terreni concorrono alla formazione di reddito di impresa).

Il titolare è dunque una persona fisica, e l'uso non è relativo ad attività d'impresa e di lavoro autonomo.

"iscritti, con attribuzione di rendita, nel catasto" -> I redditi fondiari in considerazione di ragioni storiche e ragioni di ordine pratico, si determinano non principalmente sulla base del rendimento effettivo - poiché il legislatore non vede una capacità reddituale legata al fatto che possa darmi un reddito da affitto - ma è associata una capacità contributiva reddituale secondo parametri catastizzati, forfettizzati-> procedura della rendita catastale.

Sono assoggettati a tassazione sulla base delle risultanze catastali; si fa riferimento al reddito medio ordinario ritraibile da tutti i terreni e fabbricati che appartengono alla stessa qualità, categoria, e non dunque alla effettiva ricchezza prodotta e conseguita dal soggetto.

La rendita non porta il livello del reddito al valore di mercato, perché il proprietario sarebbe svantaggiato. È una rendita figurativa, lontana dalla rendita potenziale di mercato, perché il legislatore si rende conto che pago l'Irpef senza guadagnare nulla dal possesso. È coerente con il principio di capacità contributiva.

Il catasto è una sorta di inventario nel quale vengono descritti gli immobili esistenti nel territorio dello Stato, con l'indicazione dei relativi proprietari e l'attribuzione del relativo reddito.

Art 25 2. I redditi fondiari si distinguono in redditi dominicali dei terreni, redditi agrari e redditi dei fabbricati.

- ➔ **AGRARIO:** imputato al soggetto che svolge l'attività agricola sul fondo, e che può essere anche diverso dal proprietario; reddito astrattamente ritraibile dallo sfruttamento di quel terreno.

Art 32 1. Il reddito agrario è costituito dalla parte del reddito medio ordinario dei terreni imputabile al capitale d'esercizio e al lavoro di organizzazione impiegati, nei limiti della potenzialità del terreno, nell'esercizio di attività agricole su di esso.

- ➔ **DOMINICALE:** (da *dominus*, proprietario) imputato al soggetto che possiede il fondo a titolo di proprietà o di altro diritto reale; reddito astrattamente ritraibile non per sfruttamento ma per il fatto che ne sono proprietario con diritto reale.

Art 27 1. Il reddito dominicale è costituito dalla parte dominicale del reddito medio ordinario ritraibile dal terreno attraverso l'esercizio delle attività agricole.

La differenza tra dominicale e agrario sta nel fatto che il reddito dominicale remunera il terreno e il capitale, mentre l'agrario remunera il lavoro espletato nell'esercizio di attività agricola. (se sono

proprietario mi viene imputato tanto il reddito agrario quanto quello dominicale, se l'esercizio è svolto da un altro si imputa al proprietario il reddito dominicale e all'altro soggetto il reddito agrario).

Dunque, non sono redditi guidati dal principio dell'effettività, ma questo non toglie la capacità contributiva che vi si associa.

Art 26 *1. I redditi fondiari concorrono, indipendentemente dalla percezione, a formare il reddito complessivo dei soggetti che possiedono gli immobili a titolo di proprietà, enfiteusi, usufrutto o altro diritto reale, salvo quanto stabilito dall'articolo 30, per il periodo di imposta in cui si è verificato il possesso. I redditi derivanti da contratti di locazione di immobili ad uso abitativo, se non percepiti, non concorrono a formare il reddito dal momento della conclusione del procedimento giurisdizionale di convalida di sfratto per morosità del conduttore.*

Se ci sono redditi percepiti materialmente, sono assoggettati a tassazione sulla base di proventi derivanti dalla locazione, a meno che non si opti per la cedolare secca, regime di agevolazione che prevede un'imposizione sostitutiva.

REDDITI DI CAPITALE

Cambia momento d'imposizione e modalità di imposizione. Sono assoggettati con il principio di cassa (solo se e nella misura in cui sia realmente percepito).

Gli articoli importati per i redditi di capitale sono l'Art 44 riguardante le fattispecie riconducibili al reddito di capitale ed il 45 sulle modalità di imposizione.

Art 45 1) *Il reddito di capitale è costituito dall'ammontare degli interessi, utili o altri proventi percepiti nel periodo di imposta.* -> Con percepiti fa riferimento al principio di cassa, riferendosi dunque a redditi effettivi, non normalizzati.

Quanto all'individuazione, non c'è una definizione generale ma un'elencazione. L'articolo 44 e i redditi di capitale sono l'esempio paradigmatico del nostro sistema tributario: è tassato solo ciò che è espressamente previsto. Nel corso degli anni l'elenco si è allungato.

Non si sottraggono all'imposizione ma per una scelta di politica fiscale sono soggetti ad una imposizione sostitutiva (prelievo alla fonte, ...) perché, e ciò introduce una disparità di trattamento, il capitale impiegato subisce un trattamento migliore rispetto al capitale da lavoro dipendente, sfuggendo all'imposizione progressiva. Il capitale per sua natura è volatile. Se ci fosse un prelievo spropositato dal punto di vista qualitativo si verificherebbe una fuga di capitali all'estero e dunque una sottrazione al prelievo. La persona che detiene capitale all'estero deve dichiararlo perché il fisco italiano deve sapere cosa ho all'estero -> monitoraggio fiscale
Ciò non significa che queste consistenze debbano essere assoggettate poi nel complesso progressivamente. Il capitale è di norma assoggettato singolarmente.

Per una riforma degli anni '90 è possibile che ... possano andare in dichiarazione (regime ordinario) o in alternativa regime di tassazione opzionale (a seconda del tipo di investimento mi consente comunque di non andare a finire nel reddito complessivo).

Un altro aspetto importante è la distinzione tra redditi di capitale e redditi diversi (*capital gains*, anche detti plusvalenze), che subiscono trattamenti diversi. Possono dare rendimenti periodici costituiti da dividendi, rendimento che dipende dall'esistenza di utili e deliberazione di distribuzione di questi, oppure rendimenti che conseguono per effetto della cessione del titolo (*capital gain*) che rivendo a prezzo superiore. Questo non è reddito di capitale ma reddito diverso e ha diverso regime di tassazione. Rendimento è flusso mentre *capital gain* è provento differenziale sullo stock.

Dipende dal grado di aleatorietà connesso a quel rendimento. Anche i dividendi sono incerti ma se distribuito non è più incerto, e non determina il distacco dallo stesso. Il *capital gain* lo consegue invece dalla cessione del capitale produttivo (azione, obbligazione, ...) e c'è una grande percentuale di incertezza e rischio. Questo fa la distinzione fra i due, in un contesto in cui né per l'uno né per l'altro ci sono definizioni positive.

REDDITI DA LAVORO DIPENDENTE

Le norme che disciplinano la fattispecie sono la 49 e la 59. C'è una definizione nel 49 di cosa si intende per lavoro dipendente e dunque reddito da lavoro dipendente, e in seguito il Legislatore giunge all'articolo 50 ad una serie di fattispecie che pur non essendo riconducibili, in ragione di una somiglianza delle caratteristiche di certe tipologie reddituali, vengono assimilate per via normativa ai redditi dipendenti e subiscono lo stesso trattamento.

Art. 49 *1. Sono redditi di lavoro dipendente quelli che derivano da rapporti aventi per oggetto la prestazione di lavoro, con qualsiasi qualifica, alle dipendenze e sotto la direzione di altri, compreso il lavoro a domicilio quando è considerato lavoro dipendente secondo le norme della legislazione sul lavoro.*

La definizione è abbastanza ampia. Sostanzialmente è sovrapponibile al diritto di lavoro. C'è una sovrapposizione della definizione lavoristica per una questione relativamente recente. È dipendente quando è tale nella materia lavoristica. Dalla definizione so già che sono quelli che derivano dall'oggetto di prestazione di lavoro con qualsiasi qualifica, *alle dipendenze e sotto la direzione di altri*. Deve esserci l'etero direzione. C'è vincolo di subordinazione gerarchica, contrariamente a quanto accade nel lavoro autonomo in cui il professionista è libero nelle proprie determinazioni e non è posto gerarchicamente sotto nessuno.

2. Costituiscono, altresì, redditi di lavoro dipendente: a) le pensioni di ogni genere e gli assegni ad esse equiparati; (-> non sono redditi assimilati che sono all'art.50).

Vi sono poi redditi caratterizzati da stabilità del rapporto, periodicità dei compensi corrisposti, che sono trattati allo stesso modo, come assimilati: **Art.50** *1. Sono assimilati ai redditi di lavoro dipendente:*

- a) *i compensi percepiti, entro i limiti dei salari correnti maggiorati del 20 per cento, dai lavoratori soci delle cooperative di produzione e lavoro, delle cooperative di servizi, delle cooperative agricole e di prima trasformazione dei prodotti agricoli e delle cooperative della piccola pesca;*
- b) *le indennità e i compensi percepiti a carico di terzi dai prestatori di lavoro dipendente per incarichi svolti in relazione a tale qualità, ad esclusione di quelli che per clausola contrattuale devono essere riversati al datore di lavoro e di quelli che per legge devono essere riversati allo Stato;*
- c) *le somme da chiunque corrisposte a titolo di borsa di studio o di assegno, premio o sussidio per fini di studio o di addestramento professionale, se il beneficiario non è legato da rapporti di lavoro dipendente nei confronti del soggetto erogante;*
- e) *i compensi per l'attività libero professionale intramuraria del personale dipendente del Servizio sanitario nazionale -> compensi che i medici percepiscono per attività di libero professionista. Non è lavoro autonomo comunque.*
- h) *le rendite vitalizie e le rendite a tempo determinato, costituite a titolo oneroso, diverse da quelle aventi funzione previdenziale. Atto che prevede remunerazioni periodiche o per tutta la vita o per un periodo determinato. Data la periodicità le caratteristiche strutturali dell'erogazione le rendono assoggettabili.*
- i) *gli altri assegni periodici, comunque denominati, alla cui produzione non concorrono attualmente né capitale né lavoro, compresi quelli indicati alle lettere c) e d) del comma 1 dell'articolo 10 tra gli oneri deducibili ed esclusi quelli indicati alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 41.*

Una complicata norma, di portata intendibile solo leggendo altre tre norme, è quella sugli assegni di mantenimento (i).

La moglie ha ogni mese un'entrata ed è soggetta a tassazione e date le caratteristiche strutturali di sistematicità e periodicità sono assoggettate ai redditi da lavoro dipendente; il marito versa questo assegno, e si deve evitare la doppia imposizione, non in capo allo stesso soggetto, ma allo stesso oggetto in capo al marito e in capo alla moglie.

- **Art 10** Dal reddito complessivo si deducono i seguenti oneri sostenuti dal contribuente: **lettera c**: gli assegni periodici corrisposti al coniuge, ad esclusione di quelli destinati al mantenimento dei figli, in conseguenza di separazione legale ed effettiva, di scioglimento o annullamento del matrimonio o di cessazione dei suoi effetti civili, nella misura in cui risultano da provvedimenti dell'autorità giudiziaria;

questo per non fare differenza tra mantenimento di figli nel caso di genitori divorziati e non. Dunque, ad esempio se 500€ sono destinati al figlio e 1000€ alla moglie, sono deducibili solo i 1000€ alla moglie; i 500€ corrisposti alla moglie per il mantenimento dei figli sono esclusi dalla base imponibile anche della moglie, mentre i 1000€ sono da ricondurre a redditi da lavoro dipendente.

- **Art 3** Sono in ogni caso esclusi dalla base imponibile: **lettera b)** gli assegni periodici destinati al mantenimento dei figli spettanti al coniuge in conseguenza di separazione legale ed effettiva o di annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, nella misura in cui risultano da provvedimenti dell'autorità giudiziaria;

Ampiezza della definizione di reddito dipendente e larghezza dei componenti che concorrono a formarlo.

Art.51 1. *Il reddito di lavoro dipendente è costituito da tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro. Si considerano percepiti nel periodo d'imposta anche le somme e i valori in genere, corrisposti dai datori di lavoro entro il giorno 12 del mese di gennaio del periodo d'imposta successivo a quello cui si riferiscono.*

C'è una forte condizione oggettiva e non soggettiva (non è rilevante chi le corrisponde).

tutte le somme e i valori in genere ventaglio estesissimo

principio cardine del lavoro dipendente è l'ampiezza dei redditi che concorrono. Sono comprese tanto le erogazioni in denaro quanto in natura (somme e valori).

La questione delle erogazioni in natura è importante: con la riforma tributaria del 1997/8 l'ampiezza ha confermato definitivamente anche le utilità in natura corrisposte al dipendente sono considerate reddito da lavoro dipendente.

Nella parte positiva, pur con una definizione ampia, è sintetica. La norma del 51 rispetto a questa definizione così ampia si preoccupa di definire una serie di ipotesi che non concorrono a formare il reddito -> comma 2 *Non concorrono a formare il reddito:*

È possibile che ci siano erogazioni liberali (donazioni) nel contesto del lavoro dipendente. Il fatto che si includano, e per loro natura dovrebbero essere estranee, donazione e atto a titolo gratuito -> la liberalità o donazione sono tra gli atti a titolo gratuito, che non prevedono un corrispettivo, e ha una caratteristica in più rispetto a quelli a titolo gratuito in quanto sono caratterizzati dall'*animus donandi*, ossia l'intento di arricchire con spirito di liberalità la controparte senza pretendere nulla in cambio. A rigore dovrebbero essere estranee al reddito da lavoro dipendente, ma in realtà c'entrano perché questa previsione vuole chiudere tutte le ipotesi di fuga dalla imposizione, per dimostrare la generalità della previsione.

Un esempio di atto a titolo gratuito è il trasporto gratuito fatto ai dipendenti (ma non è liberale perché è strumentale ai fini dell'esercizio migliore dell'attività). Al contrario la libertà si ha se ad esempio l'imprenditore decide di donare al dipendente 2000€ per i mesi all'estero del figlio. Questo si caratterizza per l'*animus donandi*.

Anche le liberalità, e a maggior ragione gli atti a titolo gratuito, rientrano nella base imponibile, purché siano connessi al lavoro dipendente.

d) le prestazioni di servizi di trasporto collettivo alla generalità o a categorie di dipendenti; anche se affidate a terzi ivi compresi gli esercenti servizi pubblici; ciò conferma la generalità dell'imposizione. Rimane tassabile quando il servizio di trasporto non sia collettivo e a favore di

tutti i dipendenti. Se il servizio è rivolto ad un solo dipendente, non essendo rivolto alla categoria o alla generalità, è un atto a titolo gratuito ed è dunque tassato.

Quindi il servizio di trasporto rimane tassabile ma contro eccezione all'eccezione, se è rivolto alla collettività non è tassabile. Se fosse rivolto al singolo è invece tassabile.

Il fatto che ci sia non tassazione per una fattispecie prevista dal Legislatore, non esclude che sia un costo deducibile per il datore di lavoro.

fter) le somme e le prestazioni erogate dal datore di lavoro alla generalità dei dipendenti o a categorie di dipendenti per la fruizione dei servizi di assistenza ai familiari anziani o non autosufficienti indicati nell'articolo 12

ciò indica che questi servizi gratuiti e astrattamente tassabili sono invece per effetto della specifica norma non tassabili.

c) le somministrazioni di vitto da parte del datore di lavoro, nonché quelle in mense organizzate direttamente dal datore di lavoro o gestite da terzi, ...

la questione che si pone, una volta stabilito che è tassabile, è che si tratta di un bene in natura e va capito come quantificarlo, tradurlo in valore monetario.

La regola è stabilita dal **comma 3 dell'art 51: CRITERIO DEL VALORE NORMALE**, che trova la sua definizione generale per tutte le tipologie di reddito come valore di mercato di quel bene.

3. Ai fini della determinazione in denaro dei valori (...) si applicano le disposizioni relative alla determinazione del valore normale dei beni e dei servizi contenute nell'art. 9. Il valore normale dei generi in natura prodotti dall'azienda e ceduti ai dipendenti è determinato in misura pari al prezzo mediamente praticato dalla stessa azienda nelle cessioni al grossista.

Può anche succedere che il datore del lavoro possa godere di sconti rispetto al prezzo di mercato. Il costo deducibile non sarà quello normale ma quello effettivamente sostenuto. Se il datore decide di dare a ogni dipendente una auto elettrica e comprandone più di una ha uno scosto. In capo al dipendente è tassato con l'utilità che riceve indipendentemente dallo sconto, mentre per il datore è tassato con il costo espressamente sostenuto.

Per alcuni tipi di free benefit il legislatore ha previsto delle vere e proprie forfettizzazioni: un esempio è la disponibilità dell'auto aziendale. La questione era come quantificare la parte corrispondente all'uso privato. Sono stati adottati criteri via via diversi fino al comma 4 in cui si è indicato un sistema di forfettizzazione-> *a) per gli autoveicoli concessi ad uso promiscuo (...) si assume il 30 per cento dell'importo corrispondente ad una percorrenza convenzionale di 15 mila chilometri calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio desumibile dalle tabelle nazionali che l'Automobile club d'Italia deve elaborare entro il 30 novembre di ciascun anno (...) si fa riferimento alle tabelle ACI.*

Il dipendente bancario ha diritto ad accedere al finanziamento bancario con tassi d'interesse ridotti. Il differenziale di vantaggio che gli deriva dall'esser dipendente (e quindi è un fringe benefit) deve esser tassata. -> b)

REDDITI DA LAVORO AUTONOMO

Le norme sono strutturate con norma che contiene la definizione e norma che determina le modalità.

La differenza è che qui la definizione è più complessa non essendo lineare, ma va ricavata per differenza rispetto a un'altra categoria di reddito.

1. Sono redditi di lavoro autonomo quelli che derivano dall'esercizio di arti e professioni. Questa è dunque l'unica definizione positiva.

Per esercizio di arti e professioni si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di attività di lavoro autonomo diverse da quelle considerate nel capo VI, compreso l'esercizio in forma associata di cui alla lettera c) del comma 3 dell'articolo 5.

Individua l'attività di lavoro autonomo, che viene definita in via generica, come attività diverse dalle attività che determinano reddito d'impresa (capo 6°). È dunque più facile collocare il lavoro autonomo un po' per effetto della decisa distanza rispetto al lavoro dipendente. (?)

Per sapere esattamente se sono in presenza di un reddito autonomo o di impresa devo sapere se fa parte dell'attività d'impresa. Vi sono forme di lavoro autonomo che possono esser svolte solo con questa tipologia (il dottore commercialista non può mai svolgere la sua attività in forma di società di capitali). Non è per questi soggetti che si teme di confondersi, ma ci sono altre ipotesi su cui si è a lungo diffuso, come ad esempio il promotore finanziario.

➔ Art.55 Redditi d'impresa 1. Sono redditi d'impresa quelli che derivano dall'esercizio di imprese commerciali. Per esercizio di imprese commerciali si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività indicate nell'art. 2195 c.c., e delle attività indicate alle lettere b) e c) del comma 2 dell'art. 32 che eccedono i limiti ivi stabiliti, anche se non organizzate in forma d'impresa.

L'esercizio nell'ambito commerciale se non abituale rientra nei redditi diversi.

2195 articolo che elenca i soggetti che sono obbligati all'iscrizione nel registro delle imprese. L'impresa commerciale nel diritto commerciale riguarda un novero più ampio di attività, non solo il 2195 ma anche art 32-> attività commerciali se eccedono certi limiti: sono attività di impresa anche se non sono organizzate in forma d'impresa. Questo requisito ex-lege non è richiesto nei due casi. Per tutte le altre attività:

2. Sono inoltre considerati redditi d'impresa:

a) i redditi derivanti dall'esercizio di attività organizzate in forma d'impresa dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art. 2195 c.c.; -> dialettica tra tipologia oggettiva dell'attività e requisito dell'attività d'impresa.

L'organizzazione d'impresa è un connotato qualitativo costituito dall'apporto dell'imprenditore che con il suo intervento trasforma singoli beni, rapporti, che

isolatamente considerati non sono rilevanti, in una macchina straordinaria. Mette insieme fattori produttivi e realizza un'impresa.

Non si può avere impresa senza azienda (insieme dei fattori produttivi conferiti dall'imprenditore per l'esercizio dell'attività d'impresa).

Se ci sono questi fattori produttivi organizzati, anche se non c'è il 2195 c'è attività d'impresa.

Dunque, quale è il confine tra attività di impresa e attività autonoma: l'attività professionale dell'avvocato non potrà mai essere attività d'impresa nonostante siano organizzati in studi professionali di grandissimi numeri, non per una questione formale ma perché nell'esercizio di queste attività l'elemento prevalente è l'apporto intellettuale e non i fattori produttivi. C'è responsabilità personale e professionale; si tratta di attività protette che richiedono l'iscrizione all'albo.

Ci sono poi quelle categorie che si possono organizzare in forme diverse, in autonomo o d'impresa. La grande differenza sta nell'elemento posto in primo piano, se gli elementi produttivi o l'apporto intellettuale.

Tipicamente dalla prevalenza tra apporto intellettuale o fattori produttivi, ma anche dalle attività (ci sono attività che sono sempre d'impresa 2195)

Attività dell'articolo 32 -> limiti: le attività che eccedono i limiti del 32 sono attività d'impresa.

Sempre alla lettera b dice *attività dirette alla produzione di vegetali tramite l'utilizzo di strutture fisse o mobili, anche provvisorie, se la superficie adibita alla produzione non eccede il doppio di quella del terreno su cui la produzione insiste.*

Si può avere apparente attività agricola quando in realtà è d'impresa. Attività d'impresa anche se non organizzata in forma di attività d'impresa. Sono caratterizzate dalla creazione di valore tramite fattori produttivi.

Quindi il confine è: fattore decisivo è l'apporto intellettuale o i fattori produttivi.

I redditi di lavoro autonomo sono la prima categoria la cui determinazione avviene su BASE ANALITICA

È un reddito netto -> contrapposizioni di componenti positive e negative, che a differenza del reddito d'impresa sono imputate su base temporale in conformità al principio di cassa (la norma dice "percepiti"). Se un avvocato viene pagato nell'anno dopo rispetto allo svolgimento dell'attività, la componente, anche se è riferita all'anno precedente e sarebbe di competenza degli anni precedenti nel reddito d'impresa, è riferita all'anno in cui incasso ed è deducibile per quell'anno.

Fino a qualche tempo fa un'altra differenza rispetto al reddito d'impresa era che, considerata la marginale rilevanza delle immobilizzazioni nello svolgimento del reddito di lavoro autonomo, le componenti straordinarie relative allo smobilizzo delle immobilizzazioni non assumevano per niente rilevanza reddituale.

Oggi invece le plusvalenze concorrono a formare il reddito, ma le minusvalenze non concorrono. Esistono delle modalità particolare di determinazione di alcune componenti di reddito, considerando che l'attività libero-professionale si svolge molto spesso in ambito individuale. Art.54 -> parla di attività ad uso promiscuo (studio all'interno dell'abitazione-> deducibilità parziale di alcuni costi)

Regime impositivo dei redditi previsti in forma associata: (?) le società di capitali, ambito Ires, hanno una regola generale quanto alle categorie di reddito d'impresa che possono produrre, mentre per le società di persone (semplice, in nome collettivo e in accomandita semplice) -> le società non sono soggetto passivo dell'Ires né dell'Irpef (solo persone fisiche). Ciò non vuol dire che non si assoggettano a tassazione, ma c'è una modalità di determinazione del reddito in capo alla società e si tassa in capo ai soci. la società non è soggetto passivo ma funge da centro d'imputazione e determinazione del reddito che, indipendentemente dal fatto che i soci percepiscano questo reddito, è imputato per trasparenza direttamente ai soci.

La società semplice non può produrre reddito d'impresa.

Art 5-> 1. I redditi delle società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice residenti nel territorio dello Stato sono imputati a ciascun socio indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili. Principio opposto a quello di cassa.

Nella determinazione del reddito autonomo serve la riferibilità dei costi all'attività autonoma. Sono deducibili i costi INERENTI alla attività. Principio d'inerenza, vale anche nel reddito d'impresa. È quasi più importante nel reddito da lavoro autonomo, dove è più facile che ci sia un'imputazione errata del costo.

Domanda d'esame: I giudici tributari sono competenti solo per questione tributaria. Se non c'è coerenza rimette il caso a giudice di altro tipo (es firma) e si torna al giudice tributario.